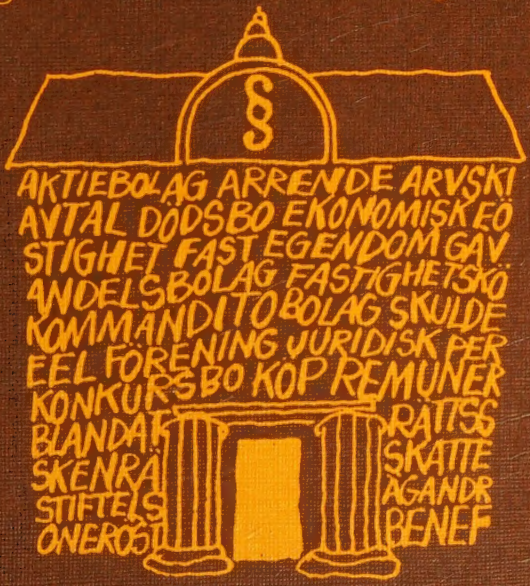
Sture Bergström

Skatter och civilrätt

En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang



1979

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548924_0030

Skatter och civilrätt

SKATTER OCH CIVILRÄTT

En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang

AKADEMISK AVHANDLING

som för avläggande av juris doktorsexamen vid universitetet i Uppsala kommer att framläggas till offentlig granskning i lärosal IX, Universitetshuset, lördagen den 13 januari 1979 kl 10 f m

av

STURE BERGSTRÖM
jur kand

Sture Bergström

Skatter och civilrätt

En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang

LiberFörlag Stockholm

ISBN 91-38-04353-X
© Sture Bergström och LiberFörlag 1978
Omslag av Christer Johannisson
LiberTryck, Stockholm 1978

FÖRORD

Min handledare, Sven-Olof Lodin, vill jag varmt tacka för det stöd och den hjälp han gett mig i olika sammanhang. Hans råd, konstruktiva kritik och entusiasm har betytt mycket för avhandlingen.

Justitierådet Bertil Bengtsson, min far, professor Svante Bergström, professor Anders Agell, docent Åke Frändberg och professorerna Sten Hillert och Nils Mattsson har läst manuskriptet. Även med andra företrädare för institutionerna i Uppsala och Stockholm har jag haft givande diskussioner om avhandlingsämnet. Jag tackar dem alla för den värdefulla hjälp jag har fått.

Universitetslektor Hans-Heinrich Vogel har översatt sammanfattningen till tyska. Docent Ulf Holmbäck har översatt referatet av avhandlingen till engelska. Min mor, adjunkt Margareta Bergström, och jur kand Per Thorell har hjälpt mig med korrekturläsningen. Britta Kruse har skrivit ut manuskriptet på maskin.

Institutet för utländsk rätt har välvilligt ställt sitt bibliotek till förfogande. Slutligen vill jag tacka Juridiska fakulteten i Uppsala och Statens råd för samhällsforskning för ekonomiskt stöd.

Uppsala i november 1978

Sture Bergström

INNEHÅLL

FÖRORD 5

Vissa förkortningar 10

INLEDNING 13

1 UTLÄNDSK SKATTERÄTT 23
1.1 Inledning 23
1.2 Västtysk skatterätt 23
1.3 Dansk skatterätt 41
1.4 Finsk skatterätt 45
1.5 Norsk skatterätt 50
1.6 Fransk och engelsk skatterätt 55
1.7 Sammanfattning 57

2 ALLMÄNNA FRÅGOR 59
2.1 Inledning 59
2.2 Uttalanden om civilrättsliga termer i skatterättsliga lagstiftningsförarbeten m m 59
2.3 Legalitetsprincipen 64
2.3.1 Inledning 64
2.3.2 Legalitetsprincipen i skatterätten 66
2.4 Civilrättsliga termers innebörd i skatterätten 76
2.4.1 Inledning 76
2.4.2 Frågan om i vad mån civilrättsliga termer har olika innebörd i skilda civilrättsliga sammanhang 76

2.4.3 Betydelsen av att civilrättsliga termer skall användas i enlighet med sin allmänna civilrättsliga innebörd i skatterätten 81
2.4.4 I vilka situationer kan en civilrättslig term användas i strid med dess allmänna civilrättsliga innebörd i skatterätten? 87
2.4.4.1 Allmänt 87
2.4.4.2 Kringgåendeförsök 91
2.4.5 Sammanfattning 94

3 SVENSK RÄTTSPRAXIS 96
3.1 Inledning 96
3.2 Rättshandlingars skatterättsliga innebörd 97
3.2.1 Skenrättshandlingar i civilrätten 97
3.2.2 Skenrättshandlingar i skatterätten 98
3.2.3 Skatteflyktstransaktioner m m 104
3.2.3.1 Inledning 104
3.2.3.2 De civilrättsliga utdelningsbegreppen 105
3.2.3.3 Lundintransaktioner 107
3.2.3.4 Vinst- och förlustbolagstransaktioner 119
3.2.3.5 Handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn 124
3.2.3.6 "Fastighetsförsäljningar" i form av arrendeupplåtelser 130
3.2.3.6.1 Försök att kringgå jordförvärvslagstiftningen genom att ge "fastighetsförsäljningar" formen av arrendeupplåtelser 130
3.2.3.6.2 Arrendeupplåtelser som bedömts som fastighetsförsäljningar i skatterättslig praxis 133
3.2.4 Sammanfattande diskussion 137
3.2.4.1 Den skattskyldiges syfte att kringgå en skatteregel tillmäts ingen avgörande betydelse i RR:s praxis 137
3.2.4.2 RR uppfattar i allmänhet civilrättsliga transaktioner i enlighet med deras allmänna civilrättsliga innebörd, när de skattskyldiga försökt att kringgå olika skatteregler 139
3.2.4.3 RR tillämpar i princip samma synsätt vare sig resultatet blir till nackdel eller till fördel för de skattskyldiga 141
3.2.4.4 Slutsatser om hur RR i allmänhet uppfattar civilrättsliga termer i skatterätten, när de skattskyldiga försökt att kringgå skattereglerna 142
3.3 Gåvotransaktioner 142
3.3.1 Inledning 142

3.3.2 Civilrättsliga regler 143
3.3.3 Den skatterättsliga behandlingen av gåvor av fast egendom, där visst vederlag utgått 145
3.3.3.1 Inledning 145
3.3.3.2 Stämpelskattelagen 145
3.3.3.2.1 Praxis före 1964 års stämpelskattelag 145
3.3.3.2.2 1964 års stämpelskattelag 146
3.3.3.3 Arvs- och gåvoskattelagen 150
3.3.3.4 Realisationsvinstbeskattningen 152
3.3.3.4.1 Inledning 152
3.3.3.4.2 Blandade fång betecknade som gåva 152
3.3.3.4.3 Blandade gåvor betecknade som köp 157
3.3.3.4.4 Alternativa lösningar för att lösa realisationsvinstbeskattningsfrågor som rör de blandade fastighetsgåvorna 162
3.3.4 De benefika barnreverserna 170
3.4 Äganderättens övergång vid fastighetsköp 182
3.4.1 Inledning 182
3.4.2 Civilrättsliga uppfattningar 183
3.4.3 Arvsskattepraxis 193
3.4.4 Realisationsvinstbeskattningen 196
3.4.5 Den löpande fastighetsbeskattningen 206
3.4.6 Förmögenhetsbeskattningen 224
3.4.7 Sammanfattning 228
3.5 Rättssubjekt och skattesubjekt 230
3.5.1 Inledning 230
3.5.2 Aktiebolag 231
3.5.3 Ideell förening 237
3.5.4 Ekonomisk förening 239
3.5.5 Dödsbo 241
3.5.5.1 Civilrättsliga regler 241
3.5.5.2 Stämpelskattepraxis 244
3.5.5.3 Inkomst- och förmögenhetsskattepraxis 245
3.5.6 Konkursbo 249
3.5.6.1 Konkursrättsliga regler 249
3.5.6.2 Den indirekta beskattningen 251
3.5.6.2.1 Omsättningsskatteförordningen och mervärdeskattelagen 251
3.5.6.2.2 Tobaksskattelagen 253
3.5.6.3 Inkomstbeskattningen 254

3.5.7 Stiftelse 260
3.5.7.1 Civilrätt 260
3.5.7.2 Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen 265
3.5.8 Sammanfattning 272
3.6 Sammanfattning av avsnitten 3.3—3.5 274

4 OLIKA SÄTT ATT ANGRIPA SKATTEFLYKTSPROBLEMATIKEN 277
4.1 Inledning 277
4.2 Förslagen till lag mot skatteflykt 278
4.3 Sammanfattande diskussion om efter vilka principer man bör angripa skatteflyktsproblematiken 305

ZUSAMMENFASSUNG 309

ABSTRACT 317

CITERAD LITTERATUR 319

ÅBEROPADE SVENSKA RÄTTSFALL 329

Vissa förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (om inte annat anges av den 15 december 1975)
Abs	Absatz
AD	Arbetsdomstolens domar
AGL	Lag om arvsskatt och gåvoskatt av den 6 juni 1941
Anv	Anvisningar
AO	Abgabenordnung 1977
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BeskL	Beskattningslagen (Finland)
BevU	Bevillningsutskottet
BFH	Bundesfinanzhof; Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (med hänv till band och sida)
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (med hänv till band och sida)
Ds	Departementsstencil
FB	Föräldrabalken av den 10 juni 1949
FfL	Lagen om exekutiv försäljning av fast egendom av den 4 maj 1971
Fi	Finansdepartementet (i samband med departementsstenciler och notisfall)
FT	Förvaltningsrättslig tidskrift
GRS	Geijer, Rosenquist och Sterner, Skattehandbok
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (Finland)
HovR	Hovrätt
JB	Jordabalken av den 17 december 1970
JustR:d	Justitieråd
K	Kommunikationsdepartementet (i samband med notisfall)
KF	Kunglig förordning
KL	Kommunalskattelagen av den 28 september 1928
KR	Kammarrätt
LSR	Länsskatterätt
Lst	Länsstyrelse
NJA	Nytt juridiskt arkiv avd I
NJA II	Nytt juridiskt arkiv avd II
PN	Prövningsnämnd
Prop	Proposition
RegR:d	Regeringsråd
RFH	Reichfinanzhof; Entscheidungen des Reichfinanzhofs (med hänv till band och sida)

RK	Rättsfall från kammarrätterna
RN	Riksskattenämnden (även dess meddelanden)
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfallsregerat från regeringsrätten och kammarrätterna (R står för regeringsrättsavgörande och K för kammarrättsavgörande)
RSV	Riksskatteverket (även dess meddelanden)
RSvJT	Svensk juristtidnings rättsfallsavdelning
RSvSkT	Svensk skattetidnings rättsfallshäfte (sidhänvisningen gäller tidskriftsårgången)
Rt	Norsk Retstidende
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Sf	Lag om statlig förmögenhetsskatt av den 26 juli 1947
Si	Lag om statlig inkomstskatt av den 26 juli 1947
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
StAnG	Steueranpassungsgesetz
SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning
TfR	Tidskrift for Rettsvidenskap
TI	Taxeringsintendent
TL	Taxeringslagen av den 23 november 1956
TN	Taxeringsnämnd
TSA	Tidskrift för Sveriges Advokatsamfund
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
UL	Utsökningslagen av den 10 augusti 1877
ÄB	Ärvdabalken av den 28 december 1958

INLEDNING

Termer och uttryck, som är lånade från civilrätten, förekommer i stor utsträckning i skatterättslig lagstiftning. Det beror huvudsakligen på att man beskattar de skattskyldigas — fysiska och juridiska personers — ekonomiska verksamhet och deras innehav av olika tillgångar. Civilrätten reglerar det ekonomiska livet samtidigt som denna reglering naturligtvis är en spegel av ekonomiska behov och förfaranden. Förmögenhetsrätten och familjerätten tillhandahåller de regler eller former, varigenom de ekonomiska tillgångarna kan utnyttjas och omsättas i samhället. Det är samtidigt denna verksamhet som i stor utsträckning tillför det allmänna medel genom olika beskattningsformer. Det är därför föga förvånande att skattelagarna ofta beskriver rättsfakta i olika regler med hjälp av civilrättsliga termer.

Man kan fråga sig om det är helt nödvändigt att använda civilrättslig terminologi i skatteförfattningarna. Vid beskattningen knyter man ofta an rättsföljderna till samma faktiska förhållanden, som regleras inom civilrätten. Avtal sluts och fullföljs o s v. Det är naturligtvis teoretiskt möjligt att laborera med en egen skatterättslig terminologi, men man får då ofta den civilrättsliga begreppsbildningen på köpet, eftersom man ändå tvingas att utgå ifrån de civilrättsliga transaktionerna. Systemet blir dessutom onödigt komplicerat och opraktiskt. Man bör därför vara försiktig med att ersätta civilrättslig terminologi med skatterättsliga uttryck så länge man inte därigenom uppnår mer ändamålsenliga och effektiva lösningar. Samtidigt är det viktigt att påpeka att civilrättslig terminologi och begreppsbildning är anpassad efter de syften, som ligger till grund för de olika civilrättsliga reglerna. Skatterättslig lagstiftning har ändamål, som har föga eller ingen civilrättslig relevans. Civilrättsliga regler tar säl-

lan hänsyn till de skatterättsliga konsekvenserna av olika transaktioner. Detta kan emellanåt leda till materiellt otillfredsställande resultat i praxis antingen, när de skattskyldiga lyckas kringgå olika skatteregler genom att välja andra handlingsalternativ än den kringgångna regeln är avsedd för, eller när de — till sin egen nackdel — väljer förfaranden, som är mindre lyckade ur skattesynpunkt. Dessa problem kan dock angripas med hjälp av lagstiftning. Man kan låta samma skatterättsliga rättsföljd inträda för olika handlingsalternativ som kan vara aktuella för den skattskyldige. Så sker för närvarande ofta i skattelagstiftningen. Exempelvis är "köp, byte och därmed likartade fång" realisationsvinstskattegrundande fång enligt 35 § KL. Man kan också dela upp civilrättsliga termer i underklasser och låta dessa följa sinsemellan olika regler. Enligt KL följer fåmansaktiebolag i många avseenden andra regler än icke-fåmansaktiebolag.[1] Det går således att anpassa civilrättslig terminologi efter skatterättsliga förutsättningar i skatterätten genom lagstiftning.

Skattelagstiftningen kommer förmodligen även i framtiden att innehålla en mängd civilrättsliga termer åtminstone så länge huvuddelen av vårt skattesystem är uppbyggt på det sätt som vi har idag. För detta talar även att man i lagstiftningssammanhang nyligen betonat att det är både naturligt och önskvärt att skattelagstiftningen bygger på termer och begrepp från civilrättens område.[2] Det är därför lätt att motivera att det är en väsentlig uppgift att undersöka användningen av civilrättsliga termer i skatterätten.

I denna avhandling har jag begränsat mig till att behandla civilrättsliga termer i skatterättslig rättstillämpning och då framförallt RR:s praxis. Ämnet är alltför vittomfattande för att jag skall kunna behandla frågan om hur skatterättslig lagstiftning bör utformas för att kunna på bästa sätt anpassa civilrättslig terminologi efter skatterättsliga förhållanden. Även om dessa problem behandlas mera undantagsvis i denna framställning, vill jag betona att det är ett angeläget framtida forskningsprojekt att behandla detta ämne. Mitt syfte med avhandlingen är dels att visa hur civilrättsliga termer används i skatterätten, dels att diskutera

[1] Se närmare om detta Grosskopf SvSkT 1976 s 221 ff.
[2] Ds B 1978:6 s 64.

i vad mån dessa termer kan brukas på ett mer ändamålsenligt sätt i skatterätten.

Frågan om civilrättsliga termers användning i skatterätten har behandlats summariskt i svensk doktrin, om man undantar Hagstedts avhandling om stiftelser. Han diskuterar förhållandet mellan civilrätt och skatterätt på ett tiotal sidor.[3] Det finns många viktiga frågor som är behandlade mera i förbigående i svensk doktrin. Av utrymmesskäl är det därför inte möjligt att behandla hela ämnet uttömmande utan jag har tvingats koncentrera framställningen till vissa frågor. Därför har jag valt att endast behandla sådana regler, där det saknas vägledande uttalanden i motiven, om att de civilrättsliga termer, som beskriver rättsfakta i bestämmelsen, skall uppfattas på ett specifikt skatterättsligt sätt. Framförallt behandlas inkomst- och förmögenhetsskattepraxis. Lagstiftning och domstolsavgöranden från andra skatteområden såsom arvs- och gåvobeskattningen samt stämpelbeskattningen förekommer dock i stor utsträckning som argument för olika lösningar och som bakgrundsmaterial till framställningen av inkomst- och förmögenhetsskattepraxis. Praxisgenomgången i kapitel 3 är koncentrerad till ett fåtal skatterättsliga regler och civilrättsliga termer, som behandlas relativt utförligt. Jag har därigenom kunnat välja ut sådana frågor där det förekommer en rikhaltig praxis och där det finns intressanta problem. Även om jag naturligtvis inte behandlar hela fältet i avhandlingen, är min tanke att det angreppssätt som jag förordar, skall kunna användas mera generellt åtminstone vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

Avhandlingens uppläggning och syften skall nu presenteras mera i detalj. I första kapitlet som upptar västtysk, nordisk, engelsk och fransk skatterätt, behandlas främst västtysk och nordisk skatterätt. Eftersom debatten kring civilrättsliga termers användning i skatterätten varit knapphändig i svensk doktrin är det viktigt att komplettera framställningen med utländsk rätt. Den rikhaltiga diskussionen i västtysk doktrin är av stort värde för den fortsatta framställningen. Även om debatten i nordisk doktrin framförallt rör endast en sida av saken, nämligen kringgåendeproblematiken, är det motiverat med särskilda avsnitt med dansk, finsk och norsk skatterätt.

[3] Hagstedt s 43 ff.

Engelsk och fransk litteratur, som behandlar civilrättens betydelse för skatterätten, är knapphändig och dessutom inte av särskilt stor nytta för den fortsatta framställningen, då diskussionen huvudsakligen har en inriktning, som inte är särskilt fruktbärande för behandlingen av svensk skatterätt. Engelsk och fransk skatterätt redovisas därför endast kortfattat. Den federala inkomstbeskattningen i USA har problem med att anpassa skattereglerna till de ofta olikartade civilrättsliga lagarna i de olika delstaterna.[4] Skattesystemen i USA och Sverige är därför alltför olika för att ens en kortfattad redogörelse för amerikansk skatterätt skulle kunna fylla någon väsentlig funktion i avhandlingen.

I kapitel 2 diskuteras olika metoder att använda civilrättsliga termer i skatterätten. Kapitlet inleds med en redogörelse för motivuttalanden om civilrättsliga termer i skatterättslig lagstiftning. Därefter behandlas rättssäkerhetsproblem i samband med att man använder civilrättsliga termer i skatterätten.

I skatterätten betonar man att det är ett viktigt rättssäkerhetskrav att de skattskyldiga i möjligaste mån skall kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av olika handlingsalternativ.[5]

Kravet på förutsebarhet har inte varit föremål för någon ingående undersökning eller debatt i svensk skatterätt. Enligt min mening förtjänar denna fråga en utförlig vetenskaplig analys. Jag har funnit att rättssäkerhetsproblem är alldeles för komplexa och besvärliga för att kunna lösas på det begränsade utrymme som står till buds i denna avhandling. Jag har — utan att göra anspråk på att ha löst denna fråga — utgått ifrån att kravet på förutsebarhet bör beaktas när man bestämmer sig hur civilrättsliga termer skall uppfattas i olika skatterättsliga situationer. Jag har valt att jämföra de alternativa lösningar angående användningen av civilrättsliga termer, som står till buds, och undersöka vilken som bäst uppfyller kravet på förutsebarhet. Vid tolkningen av en skatterättslig regel, där en civilrättslig term beskriver ett rättsfaktum, utgår jag därför ifrån att man bör göra en avvägning mellan de skatterättsliga, ekonomiska och civilrättsliga argument, som är av betydelse vid en skatterättslig bedömning, samtidigt som man väger in rättssäkerhetsaspekterna. Det innebär i klartext att

[4] Lodin s 96 f.
[5] Se nedan s 28 ff och s 66 ff.

det inte är säkert att den lösning som är mest effektiv ur fiskalisk synpunkt är den lösning man bör stanna för vid en samlad skatterättslig bedömning. Det kan exempelvis finnas starka civilrättsliga argument eller rättssäkerhetsskäl som talar för en annan lösning.

Den terminologi jag använder för egen räkning i kapitel 2 och den fortsatta framställningen skiljer sig i viss mån från vad som är brukligt i skatterättslig doktrin och praxis. Det är därför nödvändigt att inledningsvis närmare förklara den.

Min utgångspunkt är att civilrättsliga termer inte alltid har en helt enhetlig innebörd i civilrätten. Begreppsbildningen är ofta funktionellt avpassad för att kunna passa de skilda reglernas specifika syften. Man kan dock exempelvis tala om ett enhetligt gåvobegrepp i den meningen att varje speciellt gåvobegrepp har vissa drag eller kärnrekvisit som är gemensamma för alla gåvobegrepp i civilrätten. Den närmare innebörden hos de olika gåvobegreppen bestäms sedan utifrån vad som är ändamålsenligt vid tillämpningen av den regel som är aktuell. De gemensamma kärnrekvisiten kallar jag för egen del *termens allmänna civilrättsliga innebörd eller betydelse*. I kapitel 2 utvecklar jag dessa tankar närmare med utgångspunkt framförallt ifrån Bengtssons artikel om gåvobegreppet i civilrätten i SvJT 1962.[6]

Ofta är rättshandlingar intimt förknippade med vissa typiska ekonomiska konsekvenser som inträder eller kan inträda. Dessa ekonomiska verkningar kallar jag i enlighet med gängse terminologi för *transaktionens ekonomiska innebörd*. Normalt föreligger det en överensstämmelse mellan en rättshandlings beteckning och dess ekonomiska innehåll, eftersom civilrätten ju tillhandahåller de former vari ekonomiska tillgångar kan omsättas och utnyttjas. I skatterättsliga, men även i civilrättsliga sammanhang, förekommer det emellertid att man försöker att kringgå olika regler genom att välja ett annat handlingsalternativ, än den kringgångna regeln är avsedd för och som dessutom totalt sett — sedan man tagit hänsyn till skatteeffekterna — leder till ett bättre ekonomiskt resultat än det "normala" förfaringssättet. Såväl i

[6] Se nedan s 76 ff. Jag skiljer mellan beteckningen — termen — och det, som denna betecknar, dvs olika begrepp. Det är inte adekvat att exempelvis tala om gåvobegreppet i civilrätten. Istället kan man säga att termen gåva har olika betydelse i olika civilrättsliga sammanhang. Det finns m a o flera gåvobegrepp i civilrätten.

civilrättslig som i skatterättslig praxis förekommer exempel på försök att kläda ett fastighetsköp i arrendets form. Arrendatorn tillförsäkras samtidigt de flesta befogenheter och skyldigheter, som normalt tillkommer fastighetens ägare. Avtalets ekonomiska innebörd — fastigheten är försåld till arrendatorn — är då ett starkt argument för att man skall se överenskommelsen som ett fastighetsköp.[7]

Man betonar att rättshandlingar skall uppfattas i enlighet med sin verkliga innebörd i skatterätten. Enligt en uppfattning får man fram denna innebörd genom att bedöma transaktionen med stöd av normala skatterättsliga lagtolkningsprinciper.[8] Andra anser att en rättshandlings verkliga (skatterättsliga) innebörd normalt är dess ekonomiska innebörd oberoende av vad domstolarna kommer fram till när de använder gängse lagtolkningsmetoder.[9] Det finns m a o olika uppfattningar om vad som menas med att en rättshandling skall uppfattas enligt sin verkliga innebörd i skatterätten. Frågan är om man vinner något på att ha en allmän och vag regel om att rättshandlingen skall bedömas enligt sin verkliga innebörd i skatterätten.[10] Man skulle knappast heller vinna särskilt mycket genom att försöka precisera principens innehåll utan det är bättre att undvika detta uttryck. Jag använder därför inte detta uttryck för egen del i den fortsatta framställningen. Istället har jag valt att kalla en rättshandlings innebörd vid tillämpningen av en skatterättslig regel helt enkelt för dess *skatterättsliga innebörd*. Uttrycket betecknar då endast det resultat som exempelvis en domstol kommit fram till. Jag tar m a o inte därigenom ställning till vilken lösning som har mest fog för sig.[11]

I avhandlingen prövas huruvida det är lämpligt att utgå från civilrättsliga termers allmänna civilrättsliga innebörd i skatterätten och låta uttryckens närmare innebörd vid tillämpningen av olika skatterättsliga regler bestämmas utifrån vad som är mest ändamålsenligt vid en samlad bedömning. Detta angreppssätt strider inte mot civilrättslig begreppsbildning förutsatt att man utgår ifrån att termernas kärnrekvisit alltid skall vara uppfyllda.

[7] Se nedan s 130 ff.
[8] Jfr Lindencrona, Kringgående av skattelag s 105.
[9] Se t ex SOU 1975:77 s 55 f och Hellner s 113 f.
[10] Jfr Hellner s 113.
[11] Det är m a o fullt tänkbart att LSR, KR och RR har skilda uppfattningar om vad som är en viss transaktions skatterättsliga innebörd.

I kapitel 4 undersöker jag sedan i vad mån det är tänkbart att använda civilrättsliga termer på rättshandlingar, som saknar något av de kärnrekvisit som kännetecknar ifrågavarande term.

Frågan om hur civilrättsliga termer skall uppfattas i olika skatterättsliga sammanhang har i utländsk och svensk doktrin framförallt diskuterats i samband med olika skatteflyktstransaktioner.[12] Enligt min mening är det emellertid minst lika viktigt att diskutera hur civilrättsliga termer skall användas i normala situationer, där de skattskyldiga inte på något sätt försökt att kringgå skattereglerna. För att få utrymme även åt den sistnämnda frågeställningen har jag valt att behandla kringgåendeproblematiken relativt kortfattat. Detta är möjligt p g a att Helmers ingående och utförligt behandlat dessa frågor i sin avhandling "Kringgående av skattelag".[13] Det finns även senare arbeten som grundligt behandlar detta ämne.[14]

Målsättningen med avsnittet om skatteflykt i kapitel 3 är att undersöka efter vilka principer RR använder civilrättsliga termer, när de skattskyldiga försöker att kringgå olika skatteregler. Mot bakgrund av denna analys diskuterar jag sedan i kapitel 4 hur man skall komma tillrätta med skatteflyktsproblemen.

Det finns anledning att i detta sammanhang kortfattat diskutera vad som menas med skatteflykt eller kringgående av skattelag.[15] Den vanligaste typen av skatteflykt kännetecknas av att den skattskyldige i syfte att spara skatt väljer ett annat handlingsalternativ än man brukar göra i den aktuella situationen. Man skiljer härvid mellan skatteflykt och skatteplanering.[16] Skatteflykt innebär att den skattskyldige uppnår en skatteförmån, som inte är avsedd från lagstiftarens sida. Skatteplanering föreligger om man väljer ett förfarande i syfte att spara skatt, som uttryckligen eller underförstått är accepterat av lagstiftaren.[17] Anledningen till att de skattskyldiga försöker att kringgå skattereglerna är ofta att lagstiftningen behandlar ekonomiskt närliggande handlingsalternativ olika.[18]

[12] Se nedan s 23 ff.
[13] Se Helmers s 1 ff.
[14] Se Lindencrona, SOU 1963:52 och SOU 1975:77.
[15] Jag använder kringgående av skattelag och skatteflykt som synonymer. Termen skatteflykt kommer därför inte att brukas i betydelsen skatteemigration i den fortsatta framställningen.
[16] Jfr Lindencrona, Kringgående av skattelag s 105 ff.
[17] Se Lindencrona, Kringgående av skattelag s 106 f.
[18] Se Lodin, Inledning s 9.

Lindencrona definierar skatteflykt på följande sätt:

> Med kringgående av skattelag förstås således civilrättsligt *fullt giltiga transaktioner, där olika bestämmelser av de skattskyldiga utnyttjas på ett sätt, som medför en av lagstiftaren ej avsedd skattelindring.* Den skattskyldige har helt fullgjort sin upplysningsplikt, dvs han har i sin deklaration lämnat fullständiga uppgifter om transaktionernas innehåll, bakgrund och karaktär. Med användande av normala lagtolkningsprinciper skall det stå klart, att den beteckning den skattskyldige givit åt transaktionen också motsvarar dess verkliga innehåll.[19]

I definitionen talas om transaktionens verkliga innehåll. Uttrycket motsvarar i min terminologi transaktionens skatterättsliga innebörd.[20] Lindencrona visar att det är möjligt att kunna skilja mellan skatteflykt å ena sidan och skattebrottsliga förfaranden, skentransaktioner och felaktigt rubricerade rättshandlingar å andra sidan med hjälp av denna definition.[21] I och med att det krävs att den uppnådda skatteförmånen inte skall vara avsedd från lagstiftarens sida, är det möjligt att åtminstone teoretiskt hålla isär skatteflykt och skatteplanering.[22]

Enligt definitionen är kännetecknande för skatteflyktstransaktioner att de kan anses skatterättsligt riktigt rubricerade sedan man använt normala skatterättsliga lagtolkningsmetoder.[23] Helmers menar för sin del att man kan angripa försök att kringgå skattereglerna genom att omtolka den kringgångna skatteregeln med stöd av gängse lagtolkningsprinciper.[24] Denna nya tolkning skall gälla generellt för detta lagrum och faller den skattskyldiges åtgärd inom det på detta sätt uttolkade stadgandet skall beskattning ske. I annat fall skall ingen beskattning äga rum.[25] Sådana "skatteflyktstransaktioner" som enligt Helmers' synsätt faller in under den omtolkade bestämmelsen utgör inte skatteflykt enligt Lindencronas definition. Helmers menar att skatteflykt kan angripas i rättstillämpningen med stöd av normala tolkningsprinciper. Lindencronas definition är däremot inriktad på de fall,

[19] Se Lindencrona, Kringgående av skattelag s 105.
[20] Se Lindencrona, Kringgående av skattelag s 106 med not 1 jfrd med Nielsen, Kringgående av skattelag s 12.
[21] Se Lindencrona, Kringgående av skattelag s 106.
[22] Jfr Lindencrona, Kringgående av skattelag s 106 f.
[23] Se Lindencrona, Kringgående av skattelag s 106.
[24] Helmers s 509.
[25] Helmers s 509.

som normalt inte kan angripas i praxis. Sådana transaktioner, som kan stoppas med stöd av speciella lagtolkningsmetoder eller med stöd av en skatteflyktsklausul, utgör dock kringgående av skattelag enligt hans definition. Tanken bakom Lindencronas definition är att man skall utröna vad som är gemensamt för skatteflyktstransaktioner i syfte att finna lösningar på hur de skall kunna angripas. Han menar emellertid att hans definition inte fångar in den väsentliga problematiken i kringgåendefallen och att man inte vinner något genom att exempelvis lägga den till grund för en generalklausul mot skatteflykt.[26]

Man får en tillräckligt god uppfattning om vad som rent allmänt förstås med skatteflykt om man utgår ifrån Lindencronas definition. Enligt min mening finns det dock ingen anledning att undanta sådana typiska skatteflyktstransaktioner som angrips av skattedomstolarna med stöd av normala lagtolkningsprinciper, eftersom det knappast råder full klarhet i vad som är normala lagtolkningsprinciper i svensk skatterätt. Om man istället knyter an till den skattskyldiges syfte att kringgå reglerna genom transaktioner som till synes skulle kunna lyckas, inbegriper begreppet skatteflykt även de förfaranden som Helmers kallar kringgående av skattelag. Det spelar mindre roll med mina utgångspunkter att man då får en relativt vag förklaring till vad som menas med skatteflykt. Jag anser nämligen att det finns anledning att bedöma rättshandlingar på samma sätt vare sig den skattskyldige haft för avsikt att kringgå skattereglerna eller ej. Termen skatteflykt betecknar i fortsättningen förfaranden varigenom den skattskyldige i syfte att kringgå olika skatteregler försöker eller lyckas att uppnå av lagstiftaren ej avsedda skatteförmåner.[27]

Kapitel 3 inleds med en redogörelse för hur skenrättshandlingar uppfattas i civilrätten och i skatterätten. Därefter behandlas skatteflyktspraxis. Jag analyserar sedan praxis kring vissa skatteregler, där civilrättsliga termer och uttryck förekommer uttryckligen eller underförstått. Jag har valt att behandla sådana frågor som visat sig ha stor principiell och oftast även praktisk betydelse. RR:s praxis rörande blandade gåvor, benefika barnreverser,

[26] Lindencrona, Kringgående av skattelag s 107.

[27] Skall man vara riktigt noga skall bara "lyckade" transaktioner kallas för skatteflykt. Misslyckade kringgåendeförfaranden borde kallas för skatteflyktsförsök. Denna skillnad är dock inte särskilt betydelsefull och upprätthålls inte i doktrinen. Det finns därför ingen anledning att konsekvent skilja mellan kringgående och kringgåendeförsök i denna framställning.

äganderättens övergång vid fastighetsköp och olika rättssubjekt och skattesubjekt undersöks. Jag analyserar praxis och diskuterar i vad mån RR:s rättstillämpning är ändamålsenlig och kommer fram till alternativa lösningar.

Kapitel 4 handlar om i vad mån man kan använda civilrättsliga termer i strid med deras allmänna civilrättsliga innebörd. Diskussionen sker med utgångspunkt från framlagda förslag till lag mot skatteflykt i svensk skatterätt.[28] Analysen av förslaget sker mot bakgrund av gällande rätt, som presenterats i kapitel 3.

[28] Se SOU 1975:77 och Ds B 1978:6.

1 UTLÄNDSK SKATTERÄTT

1.1 Inledning 0002

Kapitlet om utländsk rätt är avsett att vara ett komplement och att utgöra ett bakgrundsmaterial till framställningen av svensk skatterätt. Det är emellertid endast i Västtyskland, som det har förekommit någon mera ingående debatt om hur man kan använda civilrättsliga termer i olika skatterättsliga sammanhang. En mycket stor del av kapitlet ägnas därför åt tysk skatterätt. Behandlingen av utländsk rättspraxis är främst inriktad på att redovisa sådana rättsfall, som är av principiellt intresse för den fortsatta framställningen i avhandlingen. I och med att det förekommer likartade transaktionstyper som i Sverige i västtysk, dansk, finsk och norsk skatterätt, är det naturligt att behandla dessa länders skattepraxis relativt utförligt. Kapitlet avslutas med en orientering om hur man ser på skatterättens förhållande till civilrätten i fransk och engelsk skatterätt. 0003

0005

1.2 Västtysk skatterätt 0004

Debatten i västtysk skatterätt har framför allt gällt hur man skall bedöma de fall, där det föreligger en diskrepans mellan ett rättsförhållandes civilrättsliga etikettering och dess ekonomiska innebörd. Diskussionen i denna fråga har utgått från bestämmelserna i 1 och 6 §§ i Steueranpassungsgesetz och deras likartade föregångare i 4 och 5 §§ i 1919 års Reichabgabenordnung.[1] Allmänna 0005

[1] De västtyska regler som jag studerar i detta avsnitt grundar sig ursprungligen på lagstiftning från det tyska riket. Både doktrin och praxis från denna tidsperiod spelar fortfarande stor roll i modern västtysk skatterätt. Jag kommer för enkelhetens skull i fortsättningen att tala om västtysk skatterätt trots att framställningen även innehåller avgöranden och uttalanden från det tyska rikets tid. Helmers behandlar ingående förhållandet mellan civilrätt och skatterätt i västtysk skatterätt fram till 1950-talet. Jag har därför valt att belysa rättsutvecklingen relativt kortfattat fram till andra världskrigets slut. Helmers behandlar denna tidsperiod på s 42 ff. 0001

direktiv för hur skattelagarna skulle tolkas gav 1 §, medan 6 § var en skatteflyktsregel, som kunde användas om civilrättsliga former "missbrukades" på ett sätt, som inte gick att stoppa med hjälp av 1 §. 1 och 6 §§ StAnpG upphörde att gälla den 1.1.1977. Sedan 1 § 1 st StAnpG upphävdes 1946 bestod 1 § i denna lag av två stycken.[2] 1 § 2 st är inte ersatt med någon ny bestämmelse, eftersom de principer som denna regel uttryckte anses gälla som allmänna rättsgrundsatser.[3] 1 § 3 st har numera utmönstrats ur västtysk skatterätt p g a den kritik som denna regel utsattes för. Denna kritik skall jag återkomma till längre fram i detta avsnitt.[4] 6 § StAnpG har ersatts av 42 § Abgabenordnung utan att man vidtagit några väsentliga ändringar.[5]

Jag har valt att spegla debatten kring hur man kan använda ci vilrättsliga termer i västtysk skatterätt med utgångspunkt från 1 och 6 §§ StAnpG. Eftersom 6 § var ett komplement till 1 §, är det naturligast att behandla den sistnämnda bestämmelsen först.

1 § StAnpG hade följande lydelse:

> (2) Dabei sind die Volkanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.
> (3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.

Skattelagarna skall m a o bl a tolkas enligt sin ekonomiska betydelse. Denna tolkningsmetod brukar i västtysk skatterätt kallas för "die wirtschaftliche Betrachtungsweise". Med utgångspunkt från denna metod har det förts en livlig diskussion om hur civilrättsliga termer skall uppfattas i olika skatterättsliga sammanhang.

Ball har definierat "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" på följande sätt:

> *Wirtschaftliche Betrachtungsweise* ist ... eine Betrachtungsweise, die von den Machtverhältnissen des Lebens ausgeht und in dieser Beziehung gleichartige Lebenserscheinungen gleichsetzt.[6]

Becker, som var en av upphovsmännen bakom 4 § Reichabgabenordnung — en tidigare bestämmelse som ersattes av 1 §

[2] Enligt 1 § 1 st StAnpG skulle skattelagarna tidigare tolkas i nationalsocialistisk anda. Detta stycke upphävdes efter andra världskrigets slut.
[3] SOU 1975:77 s 37 f.
[4] Se nedan s 35 f.
[5] Se nedan s 36.
[6] Ball s 119.

StAnpG — förklarar "die wirtschaftliche Betrachtungsweise's" funktion på följande sätt:

> Zu der Regel fusst das Steuerrecht auf Begriffen, die aus dem Wirtschaftsleben stammen und steuerrechtlich erfasst werden müssen: besteuert werden soll das Einkommen, das Vermögen, die Vermögensvermehrung, der Umsatz, der Verbrauch usw.; aber bei dem Fehlen fest umrissener steuerrechtlicher Begriffe bringt die Durchführung dieser Grundgedanken mit sich, das die Besteuerung oft nicht an wirtschaftliche Merkmale, sondern an bestimmte privatrechtliche Tatbestände, z.B. Eigentum, Kauf, Veräusserung, geknüpft ist. Die Steuergesetze nennen z.B. den Eigentümer; sie meinen aber den, der über die Sache verfügen kann und verfügt oder doch nur den Eigentümer, der die Sache hat, nicht auch den, dem sie gestohlen ist und der sie voraussichlich nie wieder bekommt.[7]

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise" är som synes en teleologisk tolkningsmetod där de ekonomiska ändamål, som olika skatterättsliga regler fullföljer, skall tillmätas särskild betydelse.[8] I de fall skattelagarna innehåller ekonomiska uttryck såsom inkomst, vinst, omsättning m m skall dessa termer uppfattas i enlighet med sin ekonomiska innebörd.[9] I andra fall bygger skattelagstiftningen på civilrättsliga termer p g a att det saknas lämpliga skatterättsliga uttryck. I dessa fall kan det emellanåt tänkas att de ändamål, som dessa termer fullföljer i civilrätten, inte står i överensstämmelse med de olika ekonomiska syften som ligger till grund för ifrågavarande skatteregler. För att förverkliga de ekonomiska syften som skattelagarna ger uttryck för, skall man enligt Becker ta mera hänsyn till en rättshandlings ekonomiska innebörd än till dess yttre form.[10] Becker har i ett annat sammanhang uttryckt saken på följande sätt:

> Es kommt auf die Sache an, nicht auf die äussere Form, zumal wenn die Form künstlich zurechtgemacht ist. Entscheidend ist die wirtschaftliche Bedeutung, nicht der rechtliche Aufbau.[11]

Samma uppfattning har RFH gjort sig till tolk för.[12]

Till grund för ovanstående synsätt ligger kravet på att beskatt-

[7] Becker s 57.
[8] Jfr von Wallis s 276 f, som uttrycker dessa tankar på följande sätt: "Sie hat im Steuerrecht die Aufgabe, wirtschaftliche Vorgänge mit ihrer steuerrechtlichen Beurteilung in Einklang zu bringen . . ."
[9] Jfr även von Wallis s 254.
[10] Becker s 57.
[11] Becker s 79.
[12] RFH band 14 s 301. Se även RFH band 39 s 193.

ningen skall vara likformig och rättvis.[13]

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise" kan m a o användas som argument för att civilrättsliga termer skall uppfattas på ett annorlunda sätt i skatterätten än i civilrätten i vissa situationer.

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise" hade två funktioner i 1 § StAnpG.[14] Den första funktionen rymdes i andra stycket i 1 § StAnpG, där det talades om att man vid tolkning av skattelag skall ta hänsyn till lagens ekonomiska betydelse. Med stöd av denna regel kunde man motivera att civilrättsliga termer som förekom i skattereglerna skulle ges en från civilrätten avvikande innebörd.

Den andra funktionen framgick av tredje stycket, som lydde:

> Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.

Det innebar att man lade transaktionens ekonomiska innebörd till grund för beskattningen.[15]

Med stöd av 1 § 2 st StAnpG kunde man precisera en civilrättslig terms innebörd i en skatteregel. Om gåva ingick i rättsfaktumbeskrivningen i en tänkt bestämmelse, kunde man exempelvis tänka sig att man vid tillämpningen av denna regel krävde att givare och gåvotagare skulle stå i ett personligt förhållande till varandra för att det skulle föreligga en gåva i skatteavseende.

Med stöd av 1 § 3 st StAnpG kunde man i varje enskilt fall granska den rättshandling (eller de rättshandlingar), som den skattskyldige gjort, för att utröna om det förelåg full överensstämmelse mellan rättshandlingens etikettering och dess ekonomiska innebörd.

Det bör dock påpekas att 1 § StAnpG angav att man vid tolkningen av skattelag även skulle ta hänsyn såväl till lagens syfte som till "die Volkanschauung", "die wirtschaftliche Bedeutung" och "die Entwicklung der Verhältnisse". Denna exemplifiering var inte fullständig utan det finns även andra tolkningsdata och tolkningsmetoder som är av betydelse i västtysk skatterätt.[16] Detta har betydelse för undersökningen i så måtto att det uppenbar-

[13] Se Becker s 104. Se även Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 30 b, där denna tanke uttrycks på följande sätt: "Die Gleichmässigkeit der Besteuerung erfordert, dass zwei Vorgänge, die wirtschaftlich die gleiche Bedeutung haben, auch die gleiche steuerliche Belastung auslösen."
[14] Thiel s 203 f.
[15] Thiel s 203.
[16] Se t ex Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG.

ligen förhåller sig så att "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" inte är den enda accepterade tolkningsmetoden, när det gäller att fastställa civilrättsliga termers skatterättsliga innebörd i olika situationer. Det är därför betydelsefullt att undersöka vilka andra argument, som är viktiga, när det gäller att bestämma vilken innebörd civilrättsliga termer har i olika sammanhang.

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise" har uppfattats på skilda sätt i praxis och i doktrin under olika tidsepoker. Med hänsyn till att Helmers tidigare behandlat 1 och 6 §§ i StAnpG, kan denna framställning göras mera kortfattad än vad som annars vore nödvändigt. Beträffande äldre rätt före andra världskriget hänvisas läsaren i huvudsak till Helmers' fylliga redogörelse.[17]

Före 1919 års Reichabgabenordnung ansåg sig skattedomstolarna bundna av civilrättslig begreppsbildning när det gällde att tillämpa skattereglerna.[18] Sedan 4 § Reichabgabenordnung trätt i kraft frigjorde sig praxis alltmer från det civilrättsliga inflytandet. Betecknande är RFH:s uttalande från första tiden efter det att Reichabgabenordnung trätt i kraft:

> Wo dieses (skattelagen, min anm) nach seinem Zwecke und nach seiner wirtschaftlichen Bedeutung das Festhalten an der rein privatrechtlichen Auffassung im Ergebnis unvernünftig erscheinen lässt, hat diese privatrechtliche Bedeutung zurückzutreten. Die wirtschaftlichen Grundgedanken des betreffenden Steuergesetzes sollen stets voll verwirklicht werden, mögen sie sich mit den Regeln des bürgerlichen Rechts decken oder nicht.[19]

RFH tillerkände m a o skattelagarnas ekonomiska betydelse större tyngd som tolkningsdata än olika civilrättsliga uttrycks privaträttsliga innebörd.[20] Den civilrättsliga betydelsen tillerkändes vikt i de fall där den ekonomiska och den civilrättsliga innebörden sammanföll eller där skattelagen innehöll en direkt hänvisning till termens civilrättsliga betydelse.[21] När skattelagarna direkt byggde på civilrättens regler, såsom beträffande Wechselsteuer, Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuer och Versicherungssteuer, uppfattades de privaträttsliga termer, som förekom i dessa lagar, i allmänhet i enlighet med den innebörd de hade i

[17] Se Helmers s 42 ff.
[18] Se närmare om detta Helmers s 42 ff.
[19] Citatet är hämtat från Ball s 94.
[20] Ball s 93 ff och s 116.
[21] Ball s 93 ff och s 116 f och Becker s 56.

civilrätten.[22] Detta var enligt Becker motiverat av rättssäkerhetshänsyn.[23] Becker framhåller emellertid att detta inte gällde undantagslöst. Han pekar på flera avgöranden i RFH:s praxis som visar att domstolen ansett att det fanns utrymme för "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" även vid tillämpningen av dessa lagar.[24] Som en höjdpunkt på denna utveckling mot en alltmer accentuerad skatterättslig självständighet gentemot civilrätten kan Beckers uttalande från 1939 ses. Han anför bl a följande:

> . . . dass aber umgekehrt nicht die Rede davon sein kann, das Steuerrecht lediglich als besonderen Zweig des bürgerlichen Rechts zu behandeln: beide Rechtsgebiete haben an sich nichts miteinander zu schaffen; und das auch, soweit die Steuergesetze an Begriffe und Vorstellungen des bürgerlichen Rechts anknüpfen, die Sache keineswegs so liegt, als ob das bürgerliche Recht eingriffe und Abweichungen nur in Frage kämen, wenn sie in den Steuergesetzen ausdrücklich vorgesehen seien. Die Sache liegt genau umgekehrt. Die Anknüpfung an bürgerlichrechtliche Begriffe in den Steuergesetzen ist in der Regel ein Notbehelf. Sie steht unter dem Zeichen des § 1 des Steuer-Anpassungsgesetzes und ihre Tragweite und Begrenzung muss auf steuerrechtlicher Grundlage geprüft und abgegrenzt werden.[25]

I linje med detta yttrande ligger RFH:s uttalande:

> Gleiche wirtschaftliche Vorgänge unterliegen aber ausnahmslos derselben steuerrechtlichen Behandlung, in welche äussere Rechtsform sie sich infolge der Entwicklung der Verhältnisse auch kleiden mögen.[26]

De civilrättsliga termerna i skattelagarna uppfattades av RFH så att dessa termer inte avsåg rättshandlingarnas privaträttsliga form utan i stället de ekonomiska sakförhållanden, som uttrycken normalt beskrev.[27]

Rättstillämpningen avlägsnade sig alltmer under 1930-talet från grundtankarna bakom "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" och den fick en alltmer markerad fiskalisk inriktning under detta årtiondes förlopp bl a p g a det tyska rikets växande behov av skatteintäkter.[28] Denna praxis stod i vissa fall inte i

[22] Becker s 56.
[23] Becker s 56.
[24] Becker s 56 f.
[25] Becker, Cahiers de droit fiscal international 1939 del II s 11.
[26] RFH band 15 s 282.
[27] Se t ex Paulick Der Betrieb 1968 s 1868, Huber-Krebs Steuer und Wirtschaft 1967 s 482 f och Helmers s 59.
[28] Paulick Der Betrieb 1968 s 1868.

överensstämmelse med normala krav på rättssäkerhet, eftersom de skattskyldiga i dessa fall inte kunde förutse verkningarna i skatteavseende av sina handlingar.[29] Som exempel kan nämnas det s k Pfennig-målet.[30] I detta mål hade arbetsgivaren och den anställde kommit överens om att lönen skulle sättas ned till en pfennig, för att löntagaren på så sätt skulle uppnå vissa socialrättsliga fördelar genom att han erhöll bidrag från staten. RFH ansåg dock att skatten på lönen skulle bestämmas med utgångspunkt från det ursprungliga anställningsavtalet. Därigenom konstruerade domstolen ett fiktivt sakförhållande, som sedan lades till grund för beskattningen.[31]

Brockhoff betonar att detta synsätt inte är tillåtet, eftersom det innebär en tolkning av sakförhållandena, som inte ligger i linje med parternas vilja.[32] I västtysk skatterätt anses normalt analogislut inte vara tillåtna utan stöd i lag.[33] Enligt detta synsätt får man vid tolkningen inte avlägsna sig alltför mycket från den ifrågavarande regelns ordalydelse.

Efter andra världskriget kritiserades RFH:s fria tillämpning av skattelagarna och det ställdes krav på att civilrättsliga termer skulle uppfattas på samma sätt i skatterätten som i civilrätten. Man betonade att skatterätten var en del av rättsordningen och detta innebär att civilrättsliga termer normalt — och inte undantagsvis — skulle uppfattas i sin privaträttsliga innebörd i skatterättsliga sammanhang för att rättsordningens enhet skulle kunna bevaras.

En representant för dessa kritiker är Flume, som menar att civilrättsordningen som sådan, men däremot inte nödvändigtvis enskilda civilrättsliga begrepp, måste respekteras.[34] Flume påpekar att skatterätten är en del av den totala rättsordningen.[35] Civilrättsliga begrepp skall givetvis tolkas i enlighet med lagens syfte, men "Dabei wird man aber nur, wenn ein aus dem Sinn des Steuergesetzes sich ergebender Anlass besteht, von dem zivil-

[29] Paulick Der Betrieb 1968 s 1869.
[30] RFH:s utslag den 22/5 1935 i mål VI A 467/34. Referatet bygger på Brockhoffs framställning i Deutsches Steuerrecht 1968 s 664.
[31] Brockhoff Deutsches Steuerrecht 1968 s 664 f.
[32] Brockhoff Deutsches Steuerrecht 1968 s 664 f.
[33] Hübschmanns kommentar till 6 § StAnpG s 5. Se även Tipke/Kruse s 1411.
[34] Flume s 72 f. Se särskilt not 25.
[35] Se Flume s 73, där han uttalar följande: "Der Kampf um die Emanzipation des Steuerrechts vom Zivilrecht hat jedoch den Blick dafür getrübt, dass die Besteuerung nicht dazu führen darf, die allgemeine Rechtsordnung aufzuheben, indem die Besteuerung ihr gegenüber für autonom erklärt wird."

rechtlichen Begriff abweichen dürfen."[36] Flume betonar att skatterätten i stället borde skapa egna termer.[37] Liknande tankegångar kan man återfinna i Bundesverfassungsgerichts och Bundesfinanzhofs domskäl i mål från 1950- och 1960-talen. I rubriken till ett utslag från den 24.1.1962 betonade Bundesverfassungsgericht civilrättens starka betydelse för skatterätten på följande sätt:

> Bestimmt ein Steuergesetz den Steuergegenstand grundsätzlich nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts, so ist eine Sonderregelung, die die benützte zivilrechtliche Ordnung und damit die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit durchbricht, nur dann im Sinne der Rechtssprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG „sachlich hinreichend gerechtfertigt", wenn sie von überzeugenden Gründen getragen wird; dies gilt vor allem, wenn die Sonderregelung die zivilrechtliche Ordnung gerade an einer Stelle durchbricht, die deren eigentliche rechtliche Bedeutung ausmacht.[38]

Samma tongångar kan man utläsa av avgöranden från Bundesfinanzhof. I ett utslag från 1962 åberopade BFH ovanstående dom.[39]

Betydelsen av att skatterätten anses vara beroende av civilrätten skall dock inte överdrivas. Det påpekas ofta, att skatterätten inte är underordnad civilrätten utan är en självständig disciplin.[40]

Enligt von Wallis måste även de allmänna domstolarna i princip acceptera de lösningar skattedomstolarna kommer fram till om rättsordningen skall vara enhetlig.[41] Han menar dock att det är svårt att tänka sig att de allmänna domstolarna skall kunna acceptera detta. Mot denna bakgrund är det inte meningsfullt att hävda att skatterätten skall vara ensidigt bunden av civilrätten för att rättsordningens enhet skall kunna upprätthållas.

[36] Flume s 73 (not 25).
[37] Flume s 72.
[38] BVerfGE band 13 s 331. Domstolen har dock senare betonat att skattedomstolarna inte alltid kan använda civilrättsliga termer i deras civilrättsliga betydelse med hänvisning till den totala rättsordningens enhet och kravet på förutsebarhet. Se t ex BVerfGE band 25 s 309. Hübschmann sammanfattar Bundesverfassungsgerichts syn på denna fråga på följande sätt: "Die angeführten Entscheidungen des BVerfG lassen erkennen, dass das Gericht ungeachtet der zunächst stark die Bedeutung der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung betonenden Tendenz dann doch nachdrücklich auf die Selbständigkeit der steuerlichen Begriffsbildung und Auslegung der Steuergesetze hinweist, ohne dass allerdings auch die Rechtsprechung des BVerfG einen eindeutigen Hinweis darauf zu geben vermöchte, wann eine Abweichung vom bürgerlichen Recht als zulässig anzusehen ist. Gewisse Hinweise, wie auf den unterschiedlichen Zweck von bürgerlichem und Steuerrecht oder speziell auf den fiskalischen Zweck von letztgenanntem, vermögen wohl Anhaltspunkte zu geben, ohne aber volle Sicherheit zu bieten." Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 23.
[39] BFH band 75 s 112.
[40] Se t ex Spitaler Deutsches Steuerrecht 1962 s 31, von Wallis, Gedenkschrift für Spitaler s 221 f och Thiel s 204 ff.
[41] von Wallis, Gedenkschrift für Spitaler s 222.

Spitaler påpekar att avtalsfriheten inom civilrätten inte kan accepteras fullt ut. Han utvecklar detta på följande sätt:

> Das Steuerrecht hat nun einmal im Grundsatz der Gleichmässigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung andere Zielsetzungen als das bürgerliche Recht. Ein hochbesteuerndes Land, wie die Bundesrepublik Deutschland, muss — wie dies schon *Enno Becker* treffend erkannt hat — darauf sehen, dass die Besteuerung auf die ursprünglichen Lebensverhältnisse, noch bevor sie ihre Einkleidung in die Formen des Rechts gefunden haben, gleichmässig und gerecht wirkt. Es ist nicht zu verkennen, dass insbesondere dann, wenn — wie bei uns — die bürgerliche Rechtsordnung vom liberalen Geist geprägt ist, das Steuerrecht nicht unbesehen einem von diesem Geiste durchdrungenen bürgerlichen Recht folgen kann.[42]

Inställningen i västtysk skatterätt idag kan dock sägas vara den att skatterättens självständighet gentemot civilrätten numera inte hävdas på samma sätt som före andra världskriget. Slagordet är nuförtiden inte längre "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" utan i stället "die Ordnungsfunktion des Zivilrechts". Skatterättens samhörighet med civilrätten motiveras med att skattelagarna i stor utsträckning är uppbyggda på civilrättsliga termer.

Civilrättens ordningsfunktion innebär att de privaträttsliga termerna skall uppfattas på i princip samma sätt oavsett på vilket rättsområde de förekommer. Endast om starka skatterättsliga ändamålsskäl talar för att man bör frångå den civilrättsliga innebörden hos termerna, bör detta vara tillåtet. Den civilrättsliga betydelsen tillmäts i allmänhet större vikt som tolkningsdata än ifrågavarande skattelagars ekonomiska betydelse.

Behovet av att kunna använda de civilrättsliga uttrycken i en delvis — eller t o m helt annorlunda — skatterättslig innebörd, anser man främst bör tillgodoses lagstiftningsvägen.[43] Det hävdas att denna nära överensstämmelse mellan civilrätt och skatterätt bäst står i överensstämmelse med rättssäkerhetskraven, dvs att de skattskyldiga skall kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande, samtidigt som reglerna blir enklare och klarare för domstolarna att tillämpa.[44]

Det råder relativt stor enighet i västtysk doktrin om att civilrättens ordningsstruktur i princip skall tillmätas stor betydelse när

[42] Spitaler Deutsches Steuerrecht 1962 s 31.
[43] Jfr Flume s 72 f.
[44] Se t ex Spitaler Deutsches Steuerrecht 1962 s 33.

civilrättsliga termer används i skatterätten.[45] Hur stor betydelse den civilrättsliga betydelsen resp den ekonomiska innebörden har skiftar i olika sammanhang. Bundesverfassungsgericht har i ett utslag från 1962 uttalat:

> Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat ihren Platz dort, „wo ein Steuergesetz zwar bestimmte rechtliche Sachverhalte nennt, dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung sondern ihre rechtliche Wirkung meint;".[46]

Detta uttalande skall tolkas så, att, när en skattelag såsom arvsskattelagen direkt är uppbyggd på civilrättens bestämmelser (i detta fall BGB), det inte finns utrymme för någon specifik skatterättslig innebörd, eftersom den skatterättsliga och den civilrättsliga betydelsen sammanfaller.[47] Spitaler har uttryckt saken så, att det finns ingen specifik ekonomisk betydelse av termen arv.[48]

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise" har i praxis sin största betydelse vid den indirekta beskattningen, eftersom denna är uppbyggd främst på grundval av ekonomiska termer.[49] Det är då naturligt att betrakta de civilrättsliga termer, som förekommer vid den indirekta beskattningen, som beskrivningar av ekonomiska realiteter. Det är då inte nödvändigt att använda dessa termer i deras civilrättsliga betydelse. Om däremot uttryck såsom hyra eller arrende är direkt hämtade från civilrätten är det dock inte möjligt att använda dessa termer på ett specifikt skatterättsligt sätt med stöd av "die wirtschaftliche Betrachtungsweise".[50]

I andra skatterättsliga sammanhang än vid den indirekta beskattningen synes civilrättsliga termer i allmänhet uppfattas i sin civilrättsliga betydelse. Paulick sammanfattar rättsläget på följande sätt:

> Da das Steuerrecht ein Teil der Gesamtrechtsordnung ist, müssen die herkömmlichen Rechtsbegriffe des Privatrechts (Miete, Pacht,

[45] Se t ex Spitaler Deutsches Steuerrecht 1962 s 29 ff, Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 21 ff, von Wallis, Gedenkschrift für Spitaler s 224, Thiel s 206, Paulick Der Betrieb 1968 s 1870, Flume s 72 f, Huber-Krebs Steuer und Wirtschaft 1967 s 488 ff och Conze Steuer und Wirtschaft 1963 s 222 f. Av delvis annan mening Kruse s 102 f.

[46] BVerfGE band 13 s 318. Se även BVerfGE band 29 s 104.

[47] Spitaler Deutsches Steuerrecht 1962 s 30.

[48] Spitaler Deutsches Steuerrecht 1962 s 30.

[49] Se t ex Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 24 f. Omsättningsskattelagen är numera ersatt av mervärdeskattelagen. Man uppfattar dock enligt Hübschmann (kommentaren till 1 § StAnpG s 24) civilrättsliga termer på samma principiella sätt vid tillämpningen av mervärdeskattelagen som tidigare gällde vid tillämpningen av omsättningsskattelagen.

[50] BFH band 65 s 98.

> Darlehen, Kauf, stille Gesellschaft, Dienst- und Gesellschaftsvertrag) ohne Änderung ihres Sinnes und ihrer Tragweite auch für das Steuerrecht Geltung beanspruchen, soweit nicht das Steuerrecht eigene Begriffe geschaffen hat oder sich aus dem ausdrücklichen oder implizierten Willen des Gesetzgebers etwas anderes ergibt. So ist bei der Auslegung der Begriffe Darlehen und Eigentum regelmässig von den entsprechenden Begriffen des bürgerlichen Rechts auszugehen. Der Gedanke der Einheit der Rechtsordnung und die Rechtssicherheit gebieten, dass die Steuerrechtssprechung nicht unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise einer Subsumierung unter einen bestimmten steuerlichen Tatbestand ausweicht, wenn die Steuerpflichtigen ihre bürgerlich-rechtliche Gestaltung entsprechend vornehmen.[51]

De rättsformer som den skattskyldige valt kunde ges en specifik skatterättslig innebörd med stöd av "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" i den utformning denna princip hade i 1 § 3 st StAnpG.[52] Om de skattskyldiga valde en rättsform för sitt handlande, som inte stämde överens med det ekonomiska resultat de ville uppnå, kunde domstolarna i vissa fall bortse från den valda rättsformen och bedöma rättshandlingarna efter deras ekonomiska innebörd.[53] En sådan genomsyn måste dock uppfylla normala rättssäkerhetskrav.[54] Det anses i västtysk doktrin att man inte kan beskatta någon genom analogisk lagtillämpning såvida inte den allmänna skatteflyktsklausulen är tillämplig.[55]

BFH har i ett utslag från 17.10.1958 uttalat att

> die wirtschaftliche Betrachtungsweise dann ihre Grenze findet, wenn, wie im Streitfall, der Grosshändler in rechtlich zulässiger Weise eine Gestaltung wält und sie ernstlich durchführt, die in ihren rechtlichen Folgerungen auch erhebliche wirtschaftliche Unterschiede für die Beurteilung des Lieferungsvorgangs nach sich zieht. Solchenfalls handeltet es sich nicht nur um wirtschaftlich belanglose Modalitäten des Geschäftsablaufs.[56]

Detta uttalande kan tas som stöd för att de skattskyldigas val av företagsform inte kan angripas med hjälp av "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" enbart på grund av att den valda företagsformen medför skattemässiga fördelar. Skatteplanering är tillåten

[51] Paulick Der Betrieb 1968 s 1869.
[52] Se beträffande 1 § 3 st StAnpG:s lydelse ovan s 26.
[53] Jfr Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 30 a ff.
[54] Se t ex Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 30 e f och Paulick Der Betrieb 1968 s 1868.
[55] Se Hübschmanns kommentar till 6 § StAnpG s 5 och Tipke/Kruse s 1414 d.
[56] BFH band 67 s 529.

och kan inte angripas med stöd av "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" oavsett vilka motiv som ligger bakom transaktionerna.[57]

I praxis har BFH exempelvis godkänt bolagsbildningar och arbetsavtal mellan makar och mellan föräldrar och barn.[58] En förutsättning för att dessa rättshandlingar skall godtas i skattesammanhang är att de är civilrättsligt giltiga och att rättsförhållandena i huvudsak överensstämmer med de faktiska ekonomiska förhållandena.[59]

Bolagsbildningar av mer formell art har frånkänts rättsverkan av BFH med stöd av 1 § StAnpG vid tillämpningen av olika inkomstskatterättsliga regler. I ett domslut från 1970 rörde det sig om en kommanditbolagsbildning mellan föräldrar och barn.[60] En dotters insats i bolaget hade skänkts av fadern och hon hade inga reella möjligheter att påverka bolagets skötsel. BFH ansåg därför att dottern inte kunde anses som delägare i bolaget och åberopade som stöd 1 § 2 och 3 st StAnpG. Domstolen uttalade samtidigt att rättsförhållandet inte skulle bedömas enligt sin civilrättsliga form utan i enlighet med sin ekonomiska innebörd.[61]

I ett mål, som BFH avgjorde 1965, hade den skattskyldige förvärvat en Erbbaurecht — en rätt att ha en byggnad på annans mark — under villkor att han senare skulle kunna förvärva äganderätten till marken.[62] Avtalet ansågs i skattehänseende innebära ett köp av hela fastigheten redan i och med den första upplåtelsen. I detta fall förelåg det en diskrepans mellan avtalets civilrättsliga beteckning och parternas ekonomiska syften. BFH ansåg att denna typ av konflikt i allmänhet skall bedömas på följande sätt:

> Die steuerrechtliche Würdigung eines Sachverhalts da.f also nicht am äusseren Bild oder der Bezeichnung haften bleiben, die die Beteiligten bürgerlich-rechtlich wählen, sondern es ist der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs zu erfassen und festzustellen, ob die bürgerlich-rechtliche Bezeichnung das von den Parteien Gewollte und wirtschaftlich Angestrebte zutreffend wiedergibt.[63]

[57] Littmann Finanz-Rundschau — Deutsches Steuerblatt 1961 s 487 och Blencke s 15 ff.
[58] Se Blencke s 20 ff.
[59] Hübschmanns kommentar till 6 § StAnpG s 26.
[60] BFH band 98 s 405.
[61] Se Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 30 f.
[62] Se BFH band 88 s 311.
[63] Citatet är hämtat från Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 30 g.

I målet bortsåg man från den civilrättsliga form, som den skattskyldige hade valt, och lade avtalets ekonomiska innebörd till grund för beskattningen med stöd av 1 § 3 st StAnpG.[64] Regeln användes i detta fall för att stoppa ett försök att kringgå skattebestämmelserna. Det fanns emellertid en allmän skatteflyktsregel i 6 § StAnpG. Det är svårt att få något helt klart besked om hur man drog gränsen mellan sådana skatteflyktsförsök, som kunde stoppas med stöd av 1 § 3 st och sådana som föll in under 6 §:s tillämpningsområde.

Enligt en uppfattning kunde inte 1 § StAnpG ge stöd för att olika skatteregler tillämpades analogt, eftersom det skulle strida mot de rättssäkerhetsintressen, som det skatterättsliga analogiförbudet skyddar.[65] Ett försök att kringgå en skatteregel kunde m a o inte stoppas med hjälp av denna bestämmelse, om den valda rättsformen avvek alltför mycket från regelns ordalydelse. Det var endast skatteflyktsregeln i 6 § StAnpG, som kunde anföras som stöd för att den kringgångna regeln skulle tillämpas analogt på det aktuella fallet. Enligt detta synsätt kompletterade 1 och 6 §§ varandra. 1 § var m a o inte i första hand avsedd att användas mot skatteflyktsförsök utan den skulle användas oavsett vilket syfte parterna hade med sina transaktioner.

Det fanns emellertid andra, som menade att det var svårt att dra en gräns mellan 1 och 6 §§:s tillämpningsområden.[66] Tipke anser att den skillnad man gjorde mellan civilrättslig form och ekonomisk innebörd inte förekom i verkligheten.[67] I allmänhet gav den valda civilrättsliga etiketten en adekvat bild av transaktionens ekonomiska innebörd. I de undantagsfall, där det förelåg en diskrepans mellan rättshandlingens form och dess ekonomiska innehåll, kunde man använda skatteflyktsregeln i 6 §

[64] Hübschmanns kommentar till 1 § StAnpG s 30 g.

[65] Hübschmann uttrycker detta på följande sätt i kommentaren till 6 § StAnpG s 5: "Die Bestimmung des § 1 Abs. 3 StAnpG befasst sich nicht mit dem Fall eines Missbrauchs zum Zweck der Umgehung einer Steuerpflicht. Mit Recht unterstreicht Hopfenmüller (. . .), dass die Auslegungsvorschrift (besser: Beurteilungs- und Ermittlungsvorschrift) des § 1 StAnpG, für und wider den Stpfl. wirkend, von dem fiskalisch bestimmten § 6 StAnpG verschieden ist. Während es bei Anwendung des § 1 Abs. 3 StAnpG durchaus möglich ist, dass die Beachtung des wirklichen wirtschaftlichen Sachverhalts zur Feststellung führt, dass eine Steuerpflicht überhaupt nicht gegeben ist, erfasst § 6 StAnpG solche Fälle, in denen mit Absicht auf Minderung oder Vermeidung der Steuerpflicht ein zur Erreichung des wirtschaftlichen Erfolges unangemessener bürgerlich rechtlicher Weg gewählt worden ist und sieht für diesen Fall die *Fiktion eines steuerpflichtigen Sachverhalts* vor, wie er dem wirtschaftlichen Hintergrund entspricht. Hierfür ist aber die Bestimmung des 6 § schon deshalb erforderlich, weil es im Steuerrecht grundsätzlich nicht zulässig ist, im Wege der Analogie einen stpfl. Tatbestand zu konstruieren."

[66] Se t ex Tipke s 95 ff och Brandt Der Betriebs-Berater 1970 s 1295 ff.

[67] Tipke s 96.

StAnpG.[68] Enligt Tipke använde man emellertid i praxis 1 § 3 st StAnpG som stöd för att ekonomiskt likartade transaktionstyper skulle bedömas på samma sätt i skatteavseende. Han menar att risken då var stor för att man överträdde analogiförbudet i skatterätten.[69] Samtidigt påpekar han att bestämmelsen var oförenlig med principen att beskattningen skall ske med stöd av lag.[70] Man skall enligt Tipke kunna subsumera det föreliggande fallet under lagtexten. Bedömningsmetoden i 1 § 3 st StAnpG innebar emellertid att man frigjorde sig från lagtexten och anknöt den skatterättsliga rättsföljden till förfarandets ekonomiska betydelse och inte till lagens innebörd.[71]

1 § 3 st StAnpG upphörde att gälla i och med utgången av år 1976. I 1977 års Abgabenordnung, som bl a ersatte Steueranpassungsgesetz, undvek man att införa en motsvarighet till bestämmelsen sedan man tagit intryck av den kritik som riktats mot ett förslag att bygga in regeln i skatteflyktsklausulen i AO.[72] Tipke anser att det var ett riktigt beslut.[73]

Med stöd av skatteflyktsklausulen i 6 § StAnpG kunde man analogiskt tillämpa den kringgångna regeln på det föreliggande fallet. 6 § StAnpG var enbart riktad mot kringgående av skattelag. Denna bestämmelse hade följande lydelse:

> (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Om dessa förutsättningar var uppfyllda skulle beskattningen ske i enlighet med bestämmelsens andra stycke som hade följande lydelse:

> (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

6 § StAnpG är sedan den 1 januari 1977 ersatt av 42 § Abgabenordnung, som har följande lydelse:

[68] Tipke s 96.
[69] Tipke s 97.
[70] Tipke s 97.
[71] Tipke s 97.
[72] Tipke s 98.
[73] Tipke s 98.

> § 42 **Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.** Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Eftersom regeln endast undergått redaktionella ändringar, är det möjligt att belysa hur den tillämpas med hjälp av doktrin och praxis som rör dess föregångare i 6 § StAnpG.

Generalklausulen innebär att den kringgångna regeln tillämpas analogt på det aktuella fallet. Därvid inträder den kringgångna regelns rättsföljd i stället för den rättsverkan som normalt är anknuten till den valda rättsformen. Man skall dock vid tillämpningen av varje regel pröva om skatteflyktsklausulens rekvisit är uppfyllda eller ej. Det kan därför tänkas fall, där den valda rättsformen inte kan anses utgöra något skatteflyktsförsök vid tillämpningen av en eller flera olika skatteregler, samtidigt som transaktionen anses utgöra ett kringgående försök av någon annan skatteregel.[74]

För att generalklausulen skall kunna tillämpas måste tre rekvisit vara uppfyllda. För det första måste ett missbruk föreligga i så måtto att den skattskyldige valt en ur skattelagstiftningens synpunkt inadekvat rättsform för sitt handlande. Med detta avses att rättshandlingen inte har ett ekonomiskt innehåll, som svarar mot rättshandlingens beteckning.[75] För det andra krävs det att den skattskyldige avsåg att försöka kringgå lagen. För det tredje skall denna transaktion inte kunna stoppas genom vanlig lagtolkning.[76]

1. Inadekvata rättsformer är det i allmänhet fråga om när den skattskyldige väljer ovanliga rättsformer för sitt handlande. Den skattskyldige är dock inte förhindrad att välja nya oprövade transaktionstyper. Ur skattesynpunkt accepterade former är enkla, ändamålsenliga och lättöverskådliga lösningar. Däremot accepteras inte exempelvis omständliga, klumpiga, konstlade och överflödiga handlingssätt.[77]

Man måste dock även i de sistnämnda fallen undersöka för

[74] Tipke/Kruse s 1417 f.
[75] Tipke/Kruse s 1414 d.
[76] Hübschmanns kommentar till 6 § StAnpG s 5.
[77] Se t ex Hübschmanns kommentar till 6 § StAnpG s 13, Tipke/Kruse s 1414 c f och Kruse s 115.

vilket ändamål lösningen valts. Om den valda lösningen är sakligt motiverad ur civilrättslig eller ur ekonomisk synpunkt kan den accepteras även om den skattskyldige valt en ovanlig rättsform.[78]

Det kan m a o aldrig bli fråga om att tillämpa regeln bara av den anledningen att den skattskyldige valt den från skattesynpunkt mest fördelaktiga lösningen för sitt handlande.[79]

BFH – liksom tidigare RFH – menar att man i princip skall acceptera den civilrättsliga avtalsfriheten inom skatterätten.[80] Sålunda har ekonomiskt meningsfulla avtal mellan föräldrar och barn accepterats av BFH, även om de inneburit skattevinster för de inblandade totalt sett.[81]

2. Den skattskyldige måste ha haft för avsikt att kringgå skattelagen i syfte att vinna skattemässiga fördelar. Om den skattskyldige på grund av rättsvillfarelse eller okunnighet valt en ur skattesynpunkt oacceptabel rättsform, kan skatteflyktsregeln inte bli tillämplig.[82]

I det fall den skattskyldige även haft andra bevekelsegrunder för sitt handlande, måste syftet att kringgå skattelagen ha varit avgörande för valet av rättsform, för att generalklausulen skall kunna bli tillämplig.[83]

Om den skattskyldige haft för avsikt att kringgå skattelagen torde detta syfte endast i undantagsfall gå att direkt klarlägga i processen, eftersom de skattskyldiga sällan medger att de haft för avsikt att kringgå lagen. BFH har fastslagit att, "Da es sich hierbei im wesentlichen um einen inneren Tatbestand handelt, kann auf die Absicht der Beteilten nur aus den äusseren Umständen geschlossen werden".[84]

Syftet bedöms alltså utifrån hur extrem den valda lösningen är. Om den valda lösningen inte synes ha några rimliga ekonomiska eller civilrättsliga syften, antas den skattskyldiges uppsåt ha varit att kringgå lagen. Skattemyndigheterna har då lyckats visa att det aktuella rekvisitet är uppfyllt. Sedan är det den skattskyldiges sak

[78] Kruse s 115.
[79] Kruse s 115.
[80] RFH band 33 s 119.
[81] Hübschmanns kommentar till 6 § StAnpG s 26.
[82] Kruse s 116.
[83] Hübschmanns kommentar till 6 § StAnpG s 13 ff.
[84] BFH band 66 s 250.

att visa att han i själva verket inte haft för avsikt att kringgå skattelagen.

3. Det måste föreligga ett verkligt kringgående. Med "verkligt kringgående" avser man i västtysk skatterätt att förfarandet inte kan stoppas genom att man tillämpar den kringgångna regeln på fallet med stöd av "die wirtschaftliche Betrachtungsweise".[85] Hensel har uttryckt detta på följande sätt: "Die echte Steuerumgehung fängt genau dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt."[86]

Om dessa ovan skisserade tre rekvisit är uppfyllda och den lösning, som den skattskyldige valt, leder till lägre skatt än vad som skulle ha varit fallet om han i stället valt ett skatterättsligt acceptabelt handlingsalternativ, skall den skattskyldige beskattas som om han valt detta senare alternativ. Detta leder naturligtvis, som Helmers påpekat, till svårlösta problem om det exempelvis finns två skatterättsligt accepterade handlingsalternativ att välja mellan som leder till olika hög skatt.[87]

Generalklausulens tillämpning skall nu belysas med hjälp av praxis kring 6 § StAnpG. Framställningen gör dock inte anspråk på att vara någon mera ingående inventering av västtysk rättspraxis.[88] Målsättningen är i stället att visa att det förekommer typiska kringgåendetransaktioner i västtysk skatterätt, som även återfinns i svensk rättspraxis.

I ett utslag från BFH år 1955 hade en skattskyldig skänkt sina tre barn 20 000 DM var.[89] Samtidigt överförde han 100 000 DM till sin fru, som sedan omedelbart skänkte ytterligare 20 000 DM till varje barn. På så sätt erhöll barnen 40 000 DM var. 20 000 DM kom alltså genom detta arrangemang från vardera maken till varje barn. Någon beskattning kunde då inte ske eftersom inte någon av gåvorna uppgick till skattepliktigt belopp.

Gåvolagen tillämpades dock med stöd av 6 § StAnpG på så sätt att mannen ansågs ha skänkt 40 000 DM till vart och ett av barnen.

När skattskyldiga köpte samtliga aktier i ett bolag, vars enda

[85] Kruse s 114.
[86] Citatet är hämtat från Kruse s 114.
[87] Helmers s 92.
[88] För ett närmare studium av rättspraxis rekommenderas Hübschmanns och Tipke/Kruses kommentarer till 6 § StAnpG.
[89] BFH band 61 s 509.

egentliga tillgång var outnyttjade förlustavdrag, vägrade BFH bolaget dessa avdrag med stöd av 6 § StAnpG.[90]

Generalklausulen har också tillämpats, när en skattskyldig sålt aktier strax före det utdelningen blev tillgänglig för lyftning för att sedan köpa tillbaka samma aktier till en i förväg bestämd kurs.[91] Syftet med dessa transaktioner var att undgå utdelningsbeskattning.

Praxis visar en hel del exempel på att mer eller mindre konstlade bolagsbildningar och transaktioner med bolag kunnat angripas med hjälp av skatteflyktsklausulen.[92]

I västtysk skatterätt har man valt två vägar att komma till rätta med de problem som uppstår när civilrättsliga termer används i skatterätten. I första hand undersöker man om det är möjligt att uppfatta dessa termer utifrån vad som är mest ändamålsenligt ur skattesynpunkt med hjälp av "die wirtschaftliche Betrachtungsweise". Denna tolkningsmetod kan dock inte användas som stöd för analog lagtillämpning. Analogislut är i princip endast tillåtna om de sker med stöd av en skatteflyktsklausul.[93]

Om denna bestämmelse är tillämplig, vilket bl a förutsätter att det är fråga om ett försök att kringgå en skatteregel, läggs den kringgångna regelns skatterättsliga rättsverkningar till grund för beskattningen.

BFH betonar kraftigt att civilrättens ordningsstruktur kräver att civilrättsliga termer normalt används i sin civilrättsliga betydelse i skatterätten. Endast sådana rättshandlingar som inte fyller något väsentligt ekonomiskt eller civilrättsligt behov kan angripas.

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise" har i nuvarande praxis inte samma tyngd som tolkningsargument i domstolarnas rättstillämpning som före andra världskriget. Tolkningsmetoden och den allmänna generalklausulen i 42 § AO synes numera främst användas för att lösa sådana konflikter, som uppstår när de skattskyldiga försöker att uppnå fördelar vid beskattningen genom att välja ovanliga handlingssätt som varken är motiverade av andra ekonomiska motiv än skatteskäl eller av civilrättsliga hänsyn.

[90] BFH band 86 s 369. Se även BFH band 66 s 250 och band 73 s 755.
[91] RFH band 36 s 303.
[92] Se vidare Kruse s 116.
[93] Det bör dock påpekas att det även finns skatteflyktsregler i de olika skattelagarna.

1.3 Dansk skatterätt

Civilrättsliga termer förekommer i mycket stor utsträckning i dansk skatterättslig lagstiftning.[94]

Det finns företrädare för uppfattningen att civilrättsliga termer skall uppfattas på samma sätt i civilrätten och i skatterätten.[95]

Nielsen, som är den ende, som har behandlat frågan om skatterättens förhållande till civilrätten mera ingående, är dock av en annan mening.[96] Han betonar att nästan varje civilrättslig term kan uppträda i de skatterättsliga reglernas rättsfaktumbeskrivningar.[97] Ett rättsförhållandes innebörd blir ofta inte helt detsamma i skatterätten som i civilrätten, eftersom man i skatterätten i viss omfattning förändrar de civilrättsliga termernas civilrättsliga betydelse.[98]

Nielsen menar att fiscus intar en ställning som tredje man och att man därför — liksom i civilrätten — måste utgå ifrån att den civilrättsliga avtalsfriheten kan beskäras i tredje mans intresse.[99] Nielsen har tidigare anslutit sig till tanken att man kan använda sig av särskilda lagtolkningsprinciper i sådana fall där det är uppenbart att skattemässiga skäl varit den väsentliga drivfjädern bakom de föreliggande transaktionerna.[100] Han har dock ändrat uppfattning i denna fråga och menar numera att olika kringgåendeförsök bör angripas med vanliga lagtolkningsmetoder. Hans uppfattning i dessa frågor framgår av följande citat:

> . . . men er i dag nærmest tilbøjelig til at opgive en sådan tankegang, idet det vistnok må siges at være et helt alment fortolkningsprincip at tilstræbe, at de gældende regler får en sådan rækkevidde, at man under hensyn til deres formål og udformning opnår "fuld virkningsgrad". Arbejder man f. eks. med et system, der hviler på fuld dobbeltbeskatning af aktionær og selskab, er der intet mærkeligt i, at man underkaster de transaktioner, der sker i selskabet på aktionærernes initiativ, en kritisk behandling. Dette er simpelthen udslag af normal lovfortolkning. Der er heller intet mærkeligt i, at pligten til indeholdelse af kildeskat ikke kan omgåes ved at overgå til årlig

[94] Se Nielsen TfR 1963 s 371 ff, Polack Revision og Regnskabsvæsen 1975 s 135 f, Møller s 102 och Andersens utlåtande i RÅ 1953 ref 10.
[95] Polack Revision og Regnskabsvæsen 1975 s 135 f och Andersens utlåtande i RÅ 1953 ref 10.
[96] Nielsen TfR 1963 s 371 ff. Jfr Nielsen, Indkomstbeskatning band I s 34 ff och band II s 7.
[97] Nielsen TfR 1963 s 373.
[98] Nielsen TfR 1963 s 373.
[99] Nielsen TfR 1963 s 381.
[100] Se Nielsen, Kringgående av skattelag s 12 och Nielsen TfR 1963 s 381 ff.

> lønudbetalning og i stedet yde månedlige "lån" til funktionærerne. Lånet er jo simpelthen en lønforudbetaling.[101]

Nielsen menar dock att den skattskyldiges handlingar kan accepteras även om de leder till inte avsedda skatteförmåner förutsatt att de medför andra vittgående rättsliga konsekvenser, exempelvis om makar skiljer sig enbart för att uppnå skatterättsliga fördelar eller om någon ombildar sin enskilda firma till ett aktiebolag endast för att uppnå skattelindring.[102]

I det s k Havnemöllemålet hade ett aktiebolag som drev kvarnrörelse hyrt ut sitt korntorkeri till ett handelsbolag, som ägdes av aktiebolagets aktieägare.[103] Handelsbolaget sköttes av aktiebolagets verkställande direktör och kamrer från aktiebolagets kontor. Den sistnämnde ersattes sedermera av en annan aktieägare. Frågan gällde nu om aktiebolaget eller handelsbolaget skulle beskattas för handelsbolagets inkomster. Aktiebolaget gjorde gällande att handelsbolaget hade tillkommit i laga ordning och att det inte låg några skattemässiga hänsyn bakom bolagsbildningen.

Finansministeriet yrkade att aktiebolaget skulle beskattas för handelsbolagets inkomster. Till stöd för sin talan anförde det att handelsbolaget hade bildats endast för att aktieägarna skulle kunna lyfta utdelning från aktiebolaget via handelsbolaget utan att aktiebolaget beskattades för dessa utdelningar och att handelsbolaget därför inte tillkommit av affärsmässiga skäl.

Aktieägarna hade uppenbarligen försökt att kringgå första ledet av aktiebolagens dubbelbeskattning genom att lyfta enkelbeskattad inkomst i handelsbolaget istället för att uppbära utdelning, som hade blivit dubbelbeskattad.

Landsret och Højesteret dömde i enlighet med finansministeriets yrkande.

Højesteret motiverade sitt domslut bl a på följande sätt:

> I henhold til de i dommen anførte grunde tiltrædes det, at appellanterne ved på de i dommen beskrevne vilkår at træffe aftale med det af aktieselskabets aktionærer dannede intressentskab angående driften af korntørreriet har tilvejebragt en ordning, hvorved der årlig tilflyder aktionærerne et utbytte af deras aktiebesiddelse i selskabet udover den almindelige dividende. Da dette udbytte med rette er medregnet till appellanternes skattepligtige indkomst. . .

[101] Nielsen, Kringgående av skattelag s 12.
[102] Nielsen TfR 1963 s 382 f.
[103] Se UfR 1960 s 535.

Av rubriken till rättsfallet framgår det, att Höjesteret menade att transaktionerna saknat såväl "almindelig forretningsmæssig baggrund" som "driftsmæssig hensyn".[104]

I UfR 1957 s 318 hade ett handelsbolag förvärvat pantbrev i en rörelse som det bedrev. Dessa överläts sedan till 50 % av det nominella beloppet till ett nybildat aktiebolag, som bolaget kontrollerade.[105]

Finansministeriet gjorde gällande att detta skett enbart i syfte att undgå beskattning på de inflytande beloppen på pantbreven.

Höjesteret undvek — till skillnad från Landsretten — att grunda sitt domslut på det förhållandet att det förelåg ett försök att kringgå skattereglerna utan domstolen nöjde sig med att fastslå att om bolaget behållit reverserna hade det beskattats för eventuella vinster. Domstolen menade att aktiebolagets förvärv av pantbreven inte kunde ses som en kapitalinsats i aktiebolaget. Den vinst aktiebolaget gjorde fick därför anses utgöra rörelseintäkt för aktiebolaget på samma sätt som den utgjort intäkt för bolaget om det hade behållit värdepapperna, med hänsyn till det nära samband överlåtelsen av pantbreven hade med handelsbolagets egen rörelse.

I dansk rätt kan tantiem betraktas som förtäckt utdelning, även om aktieägarens totala ersättning från aktiebolaget inte varit orimligt hög.[106]

I UfR 1963 s 970 uttalade Höjesteret bl a följande:

> Efter det om virksomhedens indtjening og kapital oplyste findes der at måtte gives indstævnte medhold i, at der ved udbetalingen af en så stor tantième som den omhandlede er blevet beslaglagt en væsentlig større del af årets udbytte end normalt i et almindeligt aktieselskab, og at skattemyndighederne derfor har været beføjede til at fastslå, at den udbetalte tantième har indeholdt udbytte af kapitalen.[107]

Man godtar alltså inte i dansk skatterätt att ett aktiebolags vinster helt och hållet tas ut som lön eller tantiem.

Höjesteret har inte i något mål motiverat sitt domslut med att

[104] Se närmare om detta mål Nielsen TfR 1963 s 403 f. I UfR 1962 s 433 yrkade en änka avdrag för skuldräntor som erlagts genom att barnen fått fritt vivre hemma. Östre landsret medgav henne dock inte avdrag för skuldräntorna med motiveringen att avtalet om räntebetalningen måste "antages at være truffet udelukkende med det formål at oppnå skattefradragsret for beløbene uden at der ligger en reel betalning af renter bag". Se även UfR 1965 s 802, där avdrag vägrades för försäljningsförluster vid transaktioner mellan närstående bolag, eftersom avdraget "udelukkende er fremkommet ved regnskabsmæssige konstruktioner af skattemæssige hensyn . . .".

[105] Se även UfR 1956 s 261. Jfr Nielsen TfR 1963 s 402 f och Jørgensen s 132 f.

[106] Se Nielsen Juristen 1962 s 402 ff och Jørgensen s 109 ff.

[107] Se närmare om detta rättsfall Jørgensen s 118 ff.

den skattskyldige försökt att kringgå skattereglerna.[108] Domstolen har istället pekat på att de åtgärder som de skattskyldiga vidtagit saknat ekonomiskt innehåll i enlighet med transaktionernas rubriceringar och sedan tillämpat den kringgångna regeln på den aktuella situationen.

Höjesteret anser sig m a o inte bunden av de rättsformer den skattskyldige valt, utan domstolen har i många fall istället lagt transaktionernas ekonomiska innebörd till grund för beskattningen. I de fall där domstolen ingripit har transaktionerna oftast varit konstruerade eller konstlade. En rättshandling blir enligt domstolens synsätt inte ogiltig enbart på grund av att den skulle kunna leda till ett förmånligt skatteresultat.[109] Om den skattskyldiges förfarande inte kan tolkas in under den kringgångna regeln eller bringas att falla utanför den utnyttjade regeln med stöd av gängse lagtolkningsmetoder, föreligger ett lyckat kringgåendeförsök.[110] Mot sådana förfaranden kan man endast ingripa genom lagstiftning.[111] Det är m a o lagstiftarens uppgift att ingripa mot sådana kringgåendeförsök, där den skattskyldiges handlingsalternativ är alltför olikt de fall som den kringgångna regeln omfattar.

I dansk skatterätt synes domstolarna inte vara främmande för att bedöma olika rättshandlingar med stöd av ekonomiska och skatterättsliga överväganden, om de skattskyldiga försökt att kringgå olika skatteregler. Annars synes civilrättsliga termer i allmänhet uppfattas på ungefärligen samma sätt i skatterätten som i civilrätten, även om denna fråga har behandlats i ringa utsträckning i dansk doktrin.

[108] Se Nielsen, TfR 1963 ff (särskilt s 403 f) och Nielsen, Kringgående av skattelag s 28 och Jørgensen s 121. Se även rättsfallen UfR 1956 s 261, UfR 1957 s 318, UfR 1960 s 535 och UfR 1966 s 416.

[109] Se Nielsen, Kringgående av skattelag s 28.

[110] Nielsen, Kringgående av skattelag s 28.

[111] Nielsen Kringgående av skattelag s 28. Koch-Nielsen kritiserar i Skattepolitisk Oversigt 1975 s 101 ff ett meddelande från Landsskatteretten, där domstolen underkänt ett avdrag med stöd av "de faktiske økonomiske forhold" och där domstolen tillgripit en relativt långsökt analogi. Två personer hade träffat avtal om att driva en rörelse tillsammans. Enligt avtalet skulle den som ville träda tillbaka lösas ut av den andre, varvid den som utträdde bl a skulle få ersättning för good-will. Så skedde i detta fall och den som fortsatte rörelsen fann snart en ny kompanjon som han träffade avtal med på samma villkor som med den tidigare partnern. Han deklarerade sedan att han sålt och köpt good-will, varvid han tog upp fordran för den sålda good-willen till 70 % av fordrans nominella belopp och yrkade avdrag för resterande 30 %, vilket han var berättigad till enligt skattereglerna.

Landsskatteretten vägrade honom detta med stöd av ett ekonomiskt betraktelsesätt.

Enligt Koch-Nielsen skall detta tolkas så att domstolen uppfattat att avtalens verkliga ekonomiska innebörd var, att den tillbakaträdande kompanjonen hade slutit avtal med den tillträdande utan den skattskyldiges medverkan. (Se s 102.)

Detta är m a o ett exempel på en långtgående analog rättstillämpning. Det finns dock inga tecken på att Höjesteret tillämpar skattereglerna på detta fria sätt. Se Nielsen, Kringgående av skattelag s 28.

1.4 Finsk skatterätt

Förhållandet mellan civilrätt och skatterätt har endast behandlats i förbigående i finsk svenskspråkig litteratur.

Willgren anser att skatterätten bör i första hand utforma egna begrepp, men om man använder en civilrättslig term i en annan betydelse i skatterätten än i civilrätten skall detta framgå av lagtexten.[112]

Castrén och Andersson har uttryckt liknande åsikter.[113] Andersson betonar särskilt att det måste leda till rättsosäkerhet, om man ger en civilrättslig term en annan innebörd i skatterätten än i civilrätten utan att ha stöd för detta i lagen.[114]

Frågan om hur civilrättsliga rättshandlingar skall uppfattas i skatterätten, när de skattskyldiga försöker att kringgå olika skatteregler, har däremot behandlats relativt utförligt i finsk skatterätt med utgångspunkt från generalklausulen i 56 § beskattningslagen. Denna bestämmelse har följande lydelse:[115]

> Har förhållande eller åtgärd givits sådan rättslig form, som ej motsvarar sakens egentliga natur eller syftemål, skall vid beskattningen förfaras, såsom om riktig form i saken hade använts. Har köpeskilling, annat vederlag eller prestationstid i köpe- eller annat avtal bestämts eller annan åtgärd vidtagits uppenbarligen i syfte att ernå befrielse från skatt, äger skattenämnden rätt att uppskatta den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten.[116]

[112] Willgren s 55 ff.

[113] Castréns utlåtande i målet RÅ 1953 ref 10 och Andersson Tidskrift utgiven av juridiska föreningen i Finland 1963 s 68.

[114] Andersson Tidskrift utgiven av juridiska föreningen i Finland 1963 s 68. Se även Andersson, Inledning till skatterätten s 6.

[115] Det finns två avhandlingar på finska som behandlar 56 § BeskL, nämligen Voipio, Verotuksen kiertämisestä (Porvoo 1968) och Tikka, Veron minimoinnista (Vammala 1972). Dessa avhandlingar finns tyvärr endast tillgängliga på finska. Tikkas framställning i "Kringgående av skattelag — Finland" bygger dock på hans avhandling. (Se Tikkas 50 not 1.) Voipio har även — visserligen kortfattat — redogjort för sin uppfattning. (Se Voipio s 53 ff.) Den fortsatta framställningen bygger i huvudsak på Tikkas framställning.

[116] Genom lagstiftning 1975 har ett andra moment tillfogats till 56 § av följande lydelse: "Såvida det är uppenbart att vid beskattningen borde förfaras på det sätt som avses i 1 mom. skall skattenämnden omsorgsfullt pröva alla omständigheter, som kunna utgöra vägledning för sakens bedömning, samt bereda den skattskyldige möjlighet att förete utredning om de konstaterade sakförhållandena. Företer den skattskyldige icke härvid utredning om att den rättsliga form, som har givits förhållande eller åtgärd, motsvarar sakens egentliga natur eller syftemål eller att åtgärden icke uppenbarligen har vidtagits i syfte att ernå befrielse från skatt, skall skattenämnden, då den verkställer beskattningen, förfara på sätt som avses i 1 mom." (Citatet hämtat från Tikka s 41.)

Tikka anser att den skattskyldiges utredningsskyldighet i uppenbara kringgåendefall utökats genom tillkomsten av detta andra moment till 56 § BeskL. En åtgärds eller ett avtalsvillkors klart ovanliga karaktär utgör redan det ett starkt indicium för att det är fråga om ett kringgåendeförsök. Det är då naturligt att det sedan blir den skattskyldiges sak att visa att den ovanliga åtgärden eller det ovanliga villkoret varit motiverat av ekonomiska motiv och inte enbart av skattehänsyn. Å andra sidan ökar den skattskyldiges rättsskydd genom att skattenämnden åläggs att höra honom om dessa frågor. Se vidare Tikka s 46.

Tidigare var den härskande uppfattningen att 56 § BeskL endast riktade sig mot skenrättshandlingar.[117] I modern doktrin synes man dock vara enig om att 56 § BeskL tillämpas av HFD även när de skattskyldiga försöker att kringgå skattereglerna.[118]

HFD har i talrika fall vägrat att erkänna handels- och kommanditbolag som självständiga skattesubjekt, om de grundats närmast av skatteskäl.[119] Det har varit fråga om fall där endast en av bolagets delägare haft något verkligt ekonomiskt intresse av bolaget eller där flera personer bedrivit verksamhet i bolagsform utan att det funnits något behov av denna gemensamma organisation. Bolagsverksamheten har ansetts bedriven av den dominerande bolagsdelägaren respektive av de olika delägarna var för sig. Med stöd av 56 § BeskL har bolagets inkomster och förmögenhet fördelats på den eller de dominerande delägarna. HFD accepterade inte en bolagsbildning mellan två makar, som arbetade som läkare, och motiverade detta med att bolaget tillkommit uteslutande av skatteskäl och att bolagsbildningen inte innebar någon förändring i makarnas yrkesutövning.[120]

Det finns också exempel på att samma personer i syfte att sprida inkomsten på flera händer bildat flera handels- eller kommanditbolag för att bedriva likartad verksamhet. I vissa fall har sådana bolag beskattats som en enda skattskyldig och detta har då motiverats med att det varit fråga om nästan likartade ägareförhållanden i alla de inblandade bolagen, och att de bedrivit samma typ av verksamhet.[121]

[117] Se Tikka s 41 f och där hänvisad litteratur.

[118] Tikka s 42 ff, Voipio s 53 ff och Andersson s 66. Relationen mellan första och andra satsen i 56 § är oklar. Andersson menar att första satsen riktar sig mot skenrättshandlingar, medan den andra meningen siktar in sig på kringgåendeförsök (s 66). Voipio menade tidigare enligt Tikka (se s 42) att generalklausulen i huvudsak var avsedd att tillämpas på skenrattshandlingar men att skenrattshandlingsbegreppet utvidgats med hjälp av ordalydelsen i första satsen i 56 §. Stadgandets andra mening skulle enligt Voipio vara nästan helt utan självstandig betydelse, men han medgav å andra sidan att en sådan ståndpunkt inte kunde försvaras om man tillämpade vanliga tolkningsmetoder. Voipio synes dock numera ha ändrat uppfattning och menar att hans ståndpunkter inte stammer med gällande praxis utan att Tikkas uppfattning om generalklausulens tillämpningsområde i stort motsvarar den vedertagna uppfattningen. (Voipio s 53.)

Tikka menar att såväl bestämmelsens första som dess andra sats används som dess motiveringar i HFD:s domskäl, men att skillnaden mellan första och andra meningen är oklar. Tikka försöker inte göra någon gränsdragning vilket hänger samman med hans principiella uppfattning att en sådan gränsdragning är obehövlig, eftersom det väsentliga i sammanhanget är hur 56 § som helhet tillämpas. (Tikka s 46.)

[119] Tikka s 43. I finsk skatteratt är handelsbolag och kommanditbolag skattesubjekt. I den nya inkomst- och förmögenhetsskattelagen, som trädde ikraft i början av år 1975, är dock endast sådana handels- och kommanditbolag skattesubjekt, som är införda i handelsregistret och som idkar rörelse. Se närmare om detta Tikka s 33.

Redogörelsen för praxis bygger i stort på Tikkas redogörelse på s 42 ff.

[120] Se Andersson s 65.

[121] Tikka s 43.

Däremot har 56 § BeskL inte använts mot aktiebolagsbildningar som grundats av skatteskäl.[122] Man har inte varit beredd att gå så långt att man betraktar ett aktiebolag och dess aktieägare som en enhet. Denna princip tillämpas även om den skattskyldige kräver att han och aktiebolaget skall ses som ett skattesubjekt.[123]

Generalklausulen har även tillämpats på försök att kringgå realisationsvinstskattereglerna.[124] Om den skattskyldige försökt att uppnå de ekonomiska konsekvenser, som en fastighetsförsäljning normalt medför, genom olika avtal, har han beskattats för realisationsvinst trots att han inte sålt fastigheten. Den skattskyldige har i dessa fall fått motta ett belopp motsvarande fastighetens försäljningsvärde som hyra eller lån, samtidigt som "köparen" tagit fastigheten i besittning genom ett hyresavtal.[125]

Uppdelning av en förmögenhet mellan familjemedlemmar i skattebesparande syfte har i allmänhet inte kunnat angripas med stöd av 56 § BeskL.[126] Om däremot givaren förbehållit sig väsentliga ägarbefogenheter över tillgångarna, har givaren beskattats för tillgångarnas förmögenhetsvärde.

I ett fall hade en fader skänkt sina barn aktier på villkor att besittningen till aktierna skulle övergå till barnen vid faderns död och att han hade rätt att under sin livstid uppbära aktiernas avkastning och utöva övriga befogenheter som tillkommer aktiernas ägare. Givaren förmögenhetsbeskattades för aktiernas värde.[127]

56 § BeskL har också tillämpats på sådana fall där de skattskyldiga försökt att kringgå lagen genom att genomföra en serie av rättshandlingar. Den skattskyldige delar då upp sitt handlande på två eller flera rättshandlingar i syfte att de sammanlagda skattepåföljderna av de olika rättshandlingarna skall bli fördelaktigare än om man bedömer transaktionerna som en helhet.

Vinst på försäljning av benefikt förvärvad egendom är befriad från realisationsvinstbeskattning enligt finsk rätt. En fader gav

[122] Tikka s 43.
[123] Tikka s 43.
[124] Realisationsvinstgrundande fång är enligt finsk rätt försäljningar av aktier och fastigheter som innehafts mindre än fem år resp 10 år.
[125] Tikka s 43.
[126] Tikka s 44.
[127] Se Tikka s 44. 56 § BeskL har också kommit till användning där föräldrar försökt att överföra inkomst av jordbruksfastighet till barnen genom att dessa bedrev en relativt konstlad verksamhet. Om däremot föräldrarna skänkt barnen förvärvskällan och dessa även utövat besittningen till jordbruksfastigheten har 56 § inte kunnat tillämpas. Se närmare om dessa fall Tikka s 44.

sin son aktier som han ägt kortare tid än fem år. Fadern hade realisationsvinstbeskattats om han själv sålt dem. Sonen sålde sedan dessa aktier tio månader senare. Gåvans giltighet ifrågasattes inte i taxeringsprocessen och fadern påstods inte heller ha tillgodogjort sig köpeskillingen för aktierna, när sonen sålde dessa. Köpeskillingen synes ha tillfallit sonen. HFD beskattade emellertid fadern för realisationsvinst med anledning av sonens försäljning och motiverade detta med att fadern uppenbarligen skänkt sonen aktierna för att på så sätt bli befriad från skatten på försäljningsvinsten.[128]

Det finns flera liknande avgöranden. Även om praxis inte är helt entydig synes dock den slutsatsen kunna dras att generalklausulen endast används i uppenbara fall där det står klart att gåvan och försäljningen är olika led i en enhetlig plan.[129]

Största delen av rättsfallen där 56 § BeskL tillämpats är koncentrerade kring vissa rättsinstitut och vissa relativt stereotypa kringgåendemodeller.[130]

Tikka menar att HFD:s tillämpning av 56 § BeskL uppfyller normala krav på förutsebarhet.[131] Ifråga om standardförsök att kringgå skattebestämmelserna är tillämpningskriterierna numera så standardiserade att det är möjligt att på ett tillförlitligt sätt förutse domstolarnas avgöranden. Däremot föreligger inte samma möjligheter att förutsäga domstolarnas ställningstaganden i nya fall. I dessa fall finns det ett område där det är tänkbart att generalklausulen kan tillämpas. Tikka avgränsar detta osäkerhetsområde på följande sätt:

> Ifall den med en åtgärd eftersträvade skattefördelen kan karaktäriseras som främmande för lagens ratio och ifall åtgärden är ovanlig och uppenbart meningslös, om den eftersträvade skattefördelen inte uppnås, finns det i det enskilda fallet anledning att befara, att åtgärden ligger på det osäkerhetsområde, som BeskL 56 § skapar.[132]

Tikka menar att en skattskyldig får skylla sig själv om han försöker att balansera på gränsen till detta område. Enligt Tikkas

[128] Se Tikka s 44. Jfr Voipio s 54.
[129] Jfr Tikka s 44.
[130] Tikka s 32.
[131] Tikka s 47.
[132] Tikka s 47.

mening har HFD lyckats att väl balansera kraven på ekonomisk likformighet och på förutsebara avgöranden.[133]

Voipio anser att man i stort kan instämma i denna slutsats.[134] Han menar emellertid att HFD då och då avgjort liknande fall på olika sätt.[135]

Andersson menar att det vore lyckligare om 56 § BeskL kunde preciseras ytterligare eftersom bestämmelsen är alldeles för vitt utformad.[136]

Praxis kring 56 § BeskL visar att HFD tillämpat bestämmelsen försiktigt. Trots regelns vida språkliga räckvidd har den framförallt tillämpats på olika standardiserade försök att kringgå skattereglerna, där skattefördelarna varit den huvudsakliga drivfjädern bakom transaktionernas genomförande. I de fall där även andra motiv tillsammans med syftet att kringgå skattereglerna varit bestämmande för den skattskyldiges handlande, har inte 56 § BeskL kunnat tillämpas.[137]

Mot denna bakgrund synes HFD:s tillämpning av skatteflyktsklausulen i princip uppfylla rimliga rättssäkerhetskrav.

Förklaringen till HFD:s restriktiva praxis vid tillämpningen av 56 § BeskL torde sökas i de tolkningsmetoder som tillämpas i finsk skatterätt och som utmärks av att reglerna tolkas relativt formellt.[138] På grund av detta har skatteflyktsklausulen, som formellt ger utrymme för en fri tolkning i de fall de skattskyldiga försökt att kringgå skattereglerna, använts endast i begränsad omfattning.

Man kan anta, även om det inte finns någon mera ingående litteratur i dessa frågor, att man i finsk skatterätt anser att civilrättsliga termer bör uppfattas på samma sätt i skatterätten som i civilrätten, om skatteflyktsklausulen inte är tillämplig.[139] I praxis har civilrättsligt giltiga och riktigt betecknade rättshandlingar, som vidtagits i syfte att kringgå skattereglerna kunnat angripas med stöd av 56 § BeskL, om det huvudsakliga syftet med rättshandlingarna varit att uppnå fördelar i beskattningshänseende.

[133] Tikka s 47.
[134] Voipio s 53 ff.
[135] Voipio s 53 ff.
[136] Andersson s 66.
[137] Jfr Tikka s 32 ff.
[138] Se Tikka s 37.
[139] Jfr även Tikka s 36 f.

1.5 Norsk skatterätt

Det allmänna problemet om hur civilrättsliga termer används i norsk skatterätt har endast behandlats mera ingående av Zimmer i norsk doktrin.[140] Han menar att det är orealistiskt att hävda att civilrättsliga termer inte skulle få ha ett annat innehåll i skatterätten än i civilrätten.[141] Enligt Zimmer råder det dock enighet om att man skall utgå ifrån det innehåll de civilrättsliga termerna har i civilrätten.[142] Om en term har en enhetlig innebörd i civilrätten, vartill det är knutet vittgående civilrättsliga rättsverkningar, är man obenägen att ge termen ett annat innehåll i skatterätten än i civilrätten.[143] Enligt Zimmer är termerna aktiebolag och äktenskap exempel på detta.[144] Han uttalar sedan fortsättningsvis följande:

> Men svært mange begreper har ikke noe slikt entydig innhold i privatretten — utviklingen av relasjonsbestemte begreper er jo et fremtredende trekk i moderne rett og rettsvitenskap. Dette gjelder f.eks. så sentrale begreper som arv og gave. Slike begreper har gjerne en kjerne hvor innholdet er klart, men ut mot periferien kan innholdet være avhengig av sammenhengen. I slike tilfeller skal det mindre til for å fravike begrepets privatrettslige innhold i periferien enn i kjernen; . . .[145]

Zimmer pekar på att det finns många exempel på gränsdragningar och klassifikationer, som har stor betydelse i skatterätten, men som är ointressanta eller av underordnad vikt i civilrätten.[146] Frågan, om ett dödsbo även omfattar efterlevande makes giftorättsgods eller ej, är av stor skatterättslig betydelse, medan den snarare har ett rent terminologiskt intresse i arvsrättsliga situationer.[147]

Skatterättsligt är det av stor betydelse att veta om ett arvskifte innebär ett nytt fång för arvingen eller ej för att kunna beräkna dennes ingångsvärde, innehavstid och för att kunna bedöma om beskattning skall ske eller ej.[148] Zimmer förordar att man i sådana

[140] Se Zimmer s 22 ff.
[141] Zimmer s 24 f.
[142] Zimmer s 23.
[143] Zimmer s 25.
[144] Zimmer s 25. Han nämner dock att det finns undantag från detta synsätt. I Rt 1956 s 1033 uttalades att efterlevande make ägde andra makens giftorättsgods under äktenskapet med samäganderätt. Se Zimmer s 25 f.
[145] Zimmer s 26.
[146] Zimmer s 26 f.
[147] Zimmer s 26.
[148] Zimmer s 26.

situationer närmare analyserar förhållandets civilrättsliga natur vid bedömningen av skattefrågan även om sådana tankar enligt honom framstår som begreppsjuridiskt färgade.[149] Han betonar att en sådan analys även kan få stor civilrättslig betydelse:

> Den nærmere analyse av et rettsforholds "natur" som er nødvendig for en grundig drøftelse av skattespørsmålet, kan komme til nytte også når tvilsomme privatrettsspørsmål kommer opp. Skatteretten ikke bare bygger på privatrettens begreper, men har altså også ofte noe å gi tilbake.[150]

Zimmer menar sammanfattningsvis att det inte gäller någon regel i norsk rätt om att man är bunden av civilrättsliga termers civilrättsliga innehåll i skatterättslig praxis. Även om legalitetsprincipen rent allmänt bestämmer hur långt man kan avlägsna sig från civilrättsliga termers civilrättsliga innebörd, synes domstolarna enligt Zimmer vara beredda att gå ganska långt.[151]

I norsk doktrin har man däremot mera ingående diskuterat i vad mån skattemyndigheter och domstolar är bundna av den civilrättsliga beteckning, som de skattskyldiga valt, när de försökt att kringgå olika skatteregler.[152]

Skatteplanering är accepterad i norsk rätt[153] och extensiv eller analogisk lagtillämpning anses i allmänhet inte tillåten i skatterätten.[154] Detta motiveras med legalitetsprincipens krav på förutsebarhet och i linje med detta hävdas det att det är lagstiftarens uppgift att ombesörja att lagstiftningen blir likformig.[155]

Under 1960- och 1970-talen har Höyesterett i ett flertal uppmärksammade skattemål ingripit mot skatteflyktsförsök med stöd av allmänna principer utan att domstolen åberopat förarbetena till de kringgångna reglerna till stöd för sina domslut.[156]

I Rt 1961 s 1195 ägde två familjer hälften var av aktierna i ett radioaktiebolag, som hade haft stora förluster. I slutet av år 1954 uppgick detta bolag genom fusion i ett rederiaktiebolag, där ägarförhållandena var desamma som i radioaktiebolaget. Rederiaktiebolaget yrkade sedan avdrag för de förluster som radioaktiebolaget hade lidit tidigare. Enligt

[149] Zimmer s 27.
[150] Zimmer s 27.
[151] Zimmer s 27 f.
[152] Se t ex Kvisli s 97 ff, Aarbakke Lov og Rett 1970 s 11 ff och Løchen Lov og Rett s 433 ff.
[153] Se t ex Kvisli s 96 ff och Aarbakke Lov og Rett 1970 s 7.
[154] Kvisli s 101.
[155] Kvisli s 101.
[156] Se vidare därom t ex Aarbakke Lov og Rett 1970 s 1 ff, Woldseth s 57 ff, Kvisli s 96 ff och Løchen Lov og Rett 1970 s 433 ff.

då gällande skatteregler var moderbolaget berättigat till avdrag för de förluster som dotterbolaget haft före fusionen. Denna bestämmelse avskaffades genom lagändring år 1957.

Höyesterett konstaterade att det förhållandet att fusionsavtalet var giltigt mellan parterna inte skulle vara avgörande för hur frågan skulle bedömas skatterättsligt. Domstolen menade, att fusionen kommit till för att göra det möjligt att föra över de förluster, som radioaktiebolaget lidit, till rederiaktiebolaget, och att det inte var tal om att låta det förstnämnda bolagets verksamhet övergå till rederiaktiebolaget genom fusionen. Radioaktiebolaget var enligt domstolen endast ett skalbolag, som saknade några mera betydande tillgångar, när fusionen ägde rum. Eftersom avsikten med fusionsavtalet endast var att föra över radioaktiebolagets förlustavdrag till moderbolaget, vägrade Höyesterett rederiaktiebolaget avdrag för de förluster, som radioaktiebolaget tidigare hade lidit.[157]

I Rt 1963 s 478 uppgick aktiebolaget B, som bedrivit färjeverksamhet, genom fusion i moderaktiebolaget A. A yrkade efter fusionen avdrag för förluster som B tidigare haft. Höyesterett ansåg att fusionsavtalet var civilrättsligt giltigt. Domstolen betonade att det framgick av Rt 1961 s 1195, att det dessutom för att avdrag skulle kunna medges krävdes i detta fall, att A kunde anses ha övertagit och fortsatt B:s verksamhet. Domstolen menade att B var ett dött eller tomt bolag långt före den tidpunkt då fusionen ägde rum och att det förhållandet att A sedermera återupptog B:s färjeverksamhet inte kunde anses innebära att A fortsatt B:s verksamhet. A vägrades därför avdrag för B:s tidigare lidna förluster.

Höyesterett slog i detta mål fast att man inte skall tillmäta den skattskyldiges syfte att uppnå skattelindring någon särskild betydelse:

> I motsetning til byretten og lagmannsretten finner jeg ikke grunn til å gå inn på spørsmålet om den stedfunne fusjon helt eller overveiende har vært bestemt av skattemessige hensyn. Jeg er enig med den ankende part i at dette moment er irrelevant, og at avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold.

Höyesterett har även i de senare målen Rt 1966 s 1189 och Rt 1971 s 264 givit uttryck för denna uppfattning.

I Rt 1966 s 1189 hade ett elproducentaktiebolag överlåtit sina tillgångar till en kommun. Samtliga aktier såldes sedan vidare till nya aktieägare. Enligt dåvarande skatteregler var försäljningsvinsten på de tillgångar,

[157] Aarbakke menar att det är svårförståeligt att Höyesterett kunde komma fram till att fusionsavtalet var civilrättsligt giltigt med hänsyn till att dotterbolaget hade en negativ förmögenhet vid fusionstillfället. Enligt Aarbakke måste man kräva att det finns ett förmögenhetsöverskott som kan överföras till moderbolaget genom fusionen. Se Aarbakke Lov og Rett s 19.

som såldes till en kommun, skattefri. Bolaget beskattades emellertid för denna vinst. Höyesterett ansåg att den skattefrihet, som bolaget åtnjöt, inte kunde överföras till en annan skattskyldig, varmed domstolen avsåg de nya aktieägarna. Enligt Höyesterett var aktieförsäljningen i själva verket en överlåtelse av den fordran bolaget hade på kommunen med anledning av försäljningen av tillgångarna och rätten till skattefrihet för den uppkomna vinsten. Domstolen lade denna innebörd av avtalet till grund för beskattningen och betraktade m a o inte aktieförsäljningen som en vanlig överlåtelse av aktier i skattehänseende. Höyesterett åberopade därvid följande uttalande av Kvisli:

> Det vil neppe i noe tilfelle være tillstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formåsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er unangripelige.[158]

T o m 1970 var aktiebolag befriade från skatt på mottagen utdelning. I Kiellandsmålet, Rt 1971 s 264, hade en skattskyldig, Kielland, sålt större delen av sitt aktieinnehav till ett av honom helägt aktiebolag, ett s k holdingbolag.[159] Betalningen skedde i form av en revers. Holdingbolaget mottog sedan skattefri utdelning på aktierna. Denna utdelning användes sedan till att amortera av på skulden till aktieägaren. Genom aktieöverlåtelsen till holdingbolaget försökte Kielland undvika att aktieutdelningen blev beskattad under en lång tid. Den skattskyldige skänkte samtidigt större delen av aktierna i holdingbolaget till sina barn. Men genom att han behöll aktier med ett högt röstvärde, behärskade han fortfarande holdingbolaget.

Taxeringsmyndigheterna godkände dock inte den skattskyldiges arrangemang utan beskattade honom för den utdelning, som mottagits av holdingbolaget i den utsträckning densamma använts till att amortera av på bolagets skuld till honom. Han beskattades även för bolagets förmögenhet.

Höyesterett betonade att holdingbolaget inte var något skenbolag och att det uppkommit ett bindande rättsförhållande mellan fadern och barnen. Kielland gjorde gällande att han genomfört transaktionerna för att kunna bevara aktieförmögenheten åt sina barn. Höyesterett menade dock att detta skäl — vid en objektiv värdering — synes ha spelat en underordnad roll och att de skatterättsliga konsekvenserna av rättshandlingarna varit den främsta drivfjädern. Domstolen betonade att Kielland hade kunnat trygga aktieförmögenheten åt sina barn på ett annat sätt, som hade kunnat accepteras ur skatterättslig synpunkt. Höyesterett ansåg att det därför inte fanns någon anledning att frångå de taxeringar som taxeringsmyndigheterna hade beslutat.

[158] Kvisli s 109.
[159] Jfr även Rt 1931 s 722.

Det betonas dock i litteraturen att man i norsk skatterätt accepterar även enmansbolag som särskilda skattesubjekt.[160] Det finns inga tecken på att man skulle vara benägen att mera generellt beskatta enmansaktiebolags inkomster och förmögenhet hos aktieägaren i norsk skatterätt.

Enligt Woldseth ställs sällan olika kringgåendeförsök på sin spets i skatteprocessen på grund av att skattemyndigheterna godtar att överenskommelserna går tillbaka genom parternas försorg varefter transaktionerna görs om.[161] Detta gäller framförallt rättshandlingar mellan närstående.

Höyesterett fäster som sagt enligt vad domstolen själv påstår inte något avseende vid om den skattskyldige haft för avsikt att spara skatt. En rättshandling måste vidare ha ett visst ekonomiskt innehåll, som svarar mot dess rubricering, eller egenvärde, för att den skall bedömas i enlighet med dess civilrättsliga beteckning i skattehänseende. Enligt Höyesterett skall denna värdering ske objektivt på grundval av de faktiska förhållandena i det enskilda fallet. Denna princip används också i de fall resultatet är till fördel för de skattskyldiga i jämförelse med vad en bedömning utifrån transaktionens civilrättsliga beteckning hade lett till.[162]

Aarbakke vänder sig emot att Höyesterett påstår att den gör en objektiv bedömning av de faktiska förhållandena i det aktuella fallet.[163] Han menar att skatterätten lånat en hel del civilrättsliga termer för att klassificera olika konkreta rättsförhållanden. Dessa termer kan få ett större eller mindre innehåll än de har enligt gängse synsätt vare sig de används i skatterätten eller i civilrätten.[164] Han fortsätter:

> Det er et viktig ledd i rettsanvendelsen å foreta en omprøvning av begrepsbestemmelsene når det dukker opp nye fenomener som krever klassifikasjon. Spørsmålet i denne forbindelse er om en negativ vurdering av en pretendert skattemessig konsekvens kan gi grunnlag for å velge en ny begrepsbestemmelse som utelukker at den pretenderte konsekvens inntrer.[165]

Aarbakke menar att Höyesterett i praxis tagit ställning till om den skattskyldiges förfarenden innebär ett illojalt utnyttjande av skat-

[160] Se Aarbakke Lov og Rett s 7. Jfr dock Woldseth s 69.
[161] Woldseth s 69.
[162] Woldseth s 69.
[163] Aarbakke Lov og Rett s 6 ff.
[164] Aarbakke Lov og Rett s 20.
[165] Aarbakke Lov og Rett s 20.

tereglerna eller ej.[166] Om den skattskyldige på ett illojalt sätt utnyttjar skattereglerna tillmäts detta vikt som ett särskilt tolkningsdatum.[167] Aarbakke påpekar dock att detta tolkningsdatum sällan blir utslagsgivande, eftersom domstolarna och skattemyndigheterna ofta fäster större vikt vid andra tolkningsdata — såsom att de skattskyldiga i rimlig utsträckning skall kunna förutse sin rättsliga ställning på skatterättens område — som talar för att saken skall bedömas på ett annat sätt.[168]

Det är naturligtvis riktigt, som Aarbakke påpekar, att Höyesterett, i de ovan redovisade rättsfallen gjort en värdering av de skattskyldigas förfaranden. Däremot ger knappast rättsfallsmaterialet stöd för att Höyesterett skulle fästa någon avgörande vikt vid att de skattskyldiga försökt att kringgå olika skatteregler på ett uppenbart illojalt sätt.

Sammanfattningsvis kan sägas att man inte anser sig ovillkorligen bunden av civilrättsliga termers civilrättsliga innebörd i skatterätten. Även om man synes utgå ifrån att termernas civilrättsliga innebörd skall ligga till grund för hur termerna uppfattas i skatterätten, finns det exempel på att man uppfattat civilrättsliga termer på ett specifikt skatterättsligt sätt om starka skatterättsliga skäl talat för en sådan lösning. Man har exempelvis ingripit mot försök att kringgå skattereglerna genom att tillämpa den kringgångna regeln analogt.

1.6 Fransk och engelsk skatterätt

I fransk rätt är Trotobas den ende i modern doktrin som mera ingående har behandlat frågan om skatterättens förhållande till civilrätten.[169] Morange har dock behandlat denna fråga i en artikel från 1951 där han i stort ansluter sig till Trotobas' uppfattning.[170]

Trotobas hävdar att skatterätten är autonom i förhållande till civilrätten.[171] Enligt honom har skattemyndigheter och domstolar

[166] Aarbakke Lov og Rett s 23 f.
[167] Aarbakke Lov og Rett s 24.
[168] Aarbakke Lov og Rett s 24. Woldseth (s 70) anser att Höyesteretts praxis uppfyller normala rättssäkerhetskrav.
[169] Trotobas s 476 ff. Se även Trotobas Requeil Dalloz (Chronique) 1926 s 29 ff. Underställningsinstitutet i fransk rätt behandlas dock nedan på s 84 f.
[170] Morange Revue de science et de législation financières 1951 s 646 ff.
[171] Trotobas s 476 ff. Se även Trotobas Requeil Dalloz (Chronique) 1926 s 29 ff.

inte känt sig absolut bundna av de rättsformer, som de skattskyldiga valt.[172] Det är vidare inte självklart att de civilrättsliga termer, som förekommer som rättsfaktumbeskrivningar i skattelagarna, alltid skall uppfattas i de betydelser de har i civilrättsliga situationer.[173] Han påpekar dock att det ofta är naturligt att använda civilrättsliga uttryck i deras civilrättsliga innebörd så länge denna betydelse kan accepteras i skatterättsliga sammanhang.[174]

I den franska inkomstskattelagen finns det en allmän skatteflyktsklausul.[175] Det är emellertid svårt att få någon klar uppfattning om hur denna regel används i praxis. Conseil d'Etats praxis är sparsam och berör främst processuella frågor.[176] Det har gjorts gällande att bristen på prejudikat beror på att skattemyndigheterna och de skattskyldiga ofta gör upp under hand och att det därför sällan förekommer processer där tillämpningen av denna bestämmelse blir aktuell.[177]

I engelsk rätt uppfattas civilrättsliga termer i princip på samma sätt i skatterätten som i civilrätten.[178] Civilrättslig lagstiftning har prioritet inom skatteområdet, om särskilda skatterättsliga bestämmelser saknas. Civilrättsliga regler influerar och bestämmer ofta utgången i skattemål.[179]

Skattedomstolarna anser att civilrättsliga termer skall uppfattas i enlighet med deras civilrättsliga betydelse även om de skatt-

[172] Trotobas Requeil Dalloz (Chronique) 1926 s 31. Jfr Trotobas s 476 ff.
[173] Trotobas s 477 f.
[174] Trotobas s 476 och Trotobas Requeil Dalloz (Chronique) 1926 s 31.
[175] Denna regel finns översatt till svenska i SOU 1975: 77 och har där följande lydelse:
"Åtgärder, som döljer den verkliga innebörden av ett kontrakt eller avtal genom avtalsvillkor som är ägnade att leda till lägre avgifter, eller som döljer en försäljning eller en överföring av vinst eller inkomst, eller som gör det möjligt att helt eller delvis undgå betalning av skatter på affärsomslutning, som uppkommit till följd av åtgärder som vidtagits för att uppfylla kontraktet eller avtalet, kan inte åberopas gentemot myndighet. Har beskattningsmyndighet inte inhämtat direktiv från den rådgivande kommitté, vars sammansättning anges i art. 1653 C, eller har taxering inte åsatts i enlighet med kommitténs direktiv, åligger det beskattningsmyndighet att vid prövning inför skattedomstol visa den verkliga innebörden av de omtvistade åtgärderna." SOU 1975:77 s 35.
[176] Se t ex Requeil Dalloz (Jurisprudence) 1961 s 591 ff.
[177] SOU 1975:77 s 35.
[178] Simon s 202.
[179] Simon s 201 f.
Se även det berömda rättsfallet Inland Revenue Commissioners v Duke of Westminister. Det är refererat av Sandström i SvSkT 1952 s 263 f. Lord Tomlin gjorde där bl a följande berömda uttalande: "Every man is entitled if he can, to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue and his fellow tax-payers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax. This so-called doctrine of 'the substance' seems to me to be nothing more than an attempt to make a man pay notwithstanding that he has so ordered his affairs that the amount of tax sought from him is not legally claimable." Se Reports of Tax Cases band 19 s 520.

skyldiga försökt att kringgå olika skatteregler.[180] Enligt Simon finns det dock exempel från senare tid på att domstolarna i skattemål fäst större vikt vid transaktionernas skatterättsliga innebörd än vid deras civilrättsliga form, om de skattskyldiga försökt att kringgå skattereglerna på ett uppenbart illojalt sätt.[181] Han menar dock att fortfarande gäller som huvudprincip att domstolarna uppfattar civilrättsliga termer i skatterätten i enlighet med deras civilrättsliga betydelse.[182] Domstolarnas ovilja att ingripa mot skatteflyktsförsök har fått till konsekvens att lagstiftaren inskridit med speciallagstiftning, som kännetecknas av att rekvisiten är vittomfattande och täcker en stor mängd fall. Denna lagstiftningsteknik har dock kritiserats kraftigt.[183]

1.7 Sammanfattning

I utländsk rätt synes man anse att civilrättsliga termer har en enhetlig innebörd i civilrätten. I allmänhet utgår man ifrån att denna innebörd i ett normalfall även skall gälla i skatterätten. I västtysk skatterätt betonar man dock starkare än i övriga länder, som behandlats, att civilrättsliga termer skall uppfattas enligt sin ekonomiska innebörd. Detta synsätt kallas för "die wirtschaftliche Betrachtungsweise". Samtidigt bör dock betonas att man i västtysk skatterätt i allmänhet menar att civilrättsliga termer skall användas enligt sin civilrättsliga betydelse så länge inte starka skatterättsliga och ekonomiska skäl talar mot en sådan lösning.

Diskussionen i utländsk rätt kring frågan om hur civilrättsliga termer kan användas i skatterätten har främst uppehållit sig vid problemet om hur man skall uppfatta olika civilrättsliga transaktioner, när de skattskyldiga försöker att kringgå en skatteregel. Det sker i allmänhet genom att de väljer en annan typ av rättshandling för att uppnå ett visst ekonomiskt resultat, än den kringgångna regeln är avsedd för. I Västtyskland och i Finland finns det generalklausuler mot skatteflykt, varigenom det är möjligt att tillämpa den kringgångna regeln analogt, om skatteflyktsregeln anses tillämplig. Sådana regler saknas i dansk och i norsk

[180] Bates s 283 f. Jfr Helmers s 125 ff, Sandström SvSkT 1952 s 263 f och Hagstedt s 79 f.
[181] Simon s 205.
[182] Simon s 205. Se även Hagstedt s 79 f och Helmers s 127 ff.
[183] Se Pinson s 599 och Simon s 205 f.

skattelagstiftning. Det förekommer ett flertal principiellt likartade skatteflyktssituationer i västtysk, dansk, norsk och finsk rätt. Kapitlet visar att domstolarna i dessa länder synes angripa dessa situationer i stort sett på samma sätt vare sig det finns en generalklausul mot skatteflykt i lagstiftningen eller ej.

2 ALLMÄNNA FRÅGOR

2.1 Inledning

Kapitlet inleds med en redogörelse för olika uttalanden i svenska lagförarbeten m m, som berör frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrätten. Därefter behandlas övriga allmänna frågor, som är av betydelse för den fortsatta framställningen. Först avhandlas legalitetsprincipens betydelse för rättstillämpningen. I detta avsnitt diskuteras bl a vilka krav man bör kunna ställa på domstolarnas avgöranden, när de tillämpar regler, där civilrättsliga termer ingår som rättsfaktumbeskrivningar. Därefter undersöker jag i vad mån civilrättsliga termer har en enhetlig civilrättslig innebörd och hur dessa termer normalt skall användas i skatterätten. Avslutningsvis redogörs för några olika uppfattningar om under vilka förutsättningar man kan tänka sig att uppfatta civilrättsliga termer på ett principiellt annorlunda sätt i skatterätten än i civilrätten. Tanken med avsnittet är dock inte att redan på detta stadium fatta någon definitiv ståndpunkt i denna fråga, utan jag återkommer till problemet i kapitel 4, när svensk rättspraxis har behandlats. Avsnittet utgör istället en nödvändig bakgrund till framställningen i kapitel 3 och 4.

2.2 Uttalanden om civilrättsliga termer i skatterättsliga lagstiftningsförarbeten m m

I detta avsnitt skall jag behandla olika uttalanden i skilda skatterättsliga lagförarbeten m m, om hur man tänkt sig att lösa olika mera allmänna tillämpningsproblem, som bruket av civilrättsliga termer i skatterätten, kan medföra.

I förarbetena till 1928 års kommunalskattelag finns det få uttalanden om hur de civilrättsliga termer som förekommer i denna lag skall uppfattas.[1]

Allmänna principuttalanden om förhållandet mellan civilrätt och skatterätt saknas helt. I de fall där man avsåg att civilrättsliga termer skulle ha en helt eller delvis annorlunda innebörd i kommunalskattelagen, påpekade man detta i lagtexten eller i förarbetena. Exempel på sådana ord är fastighet, ekonomisk förening och inkomst.[2] Det är därför sannolikt att man menade att de civilrättsliga termer som förekom i kommunalskattelagen normalt skulle uppfattas på samma sätt som i civilrätten, om det inte framgick något annat av lagtexten och förarbetena. Förklaringen till att man inte behandlade dessa problem i förarbetena kan vara att lagstiftaren vid denna tidpunkt inte upplevde det som något särskilt problem att använda civilrättsliga termer i kommunalskattelagen.

Redan år 1931, när 1928-års bolagsskatteberedning lade fram ett förslag till en allmän tolkningsregel i kommunalskattelagen, hade man uppmärksammat att det inte var problemfritt att använda sig av termer lånade från civilrätten.[3]

Beredningen föreslog en ny 76 § i kommunalskattelagen som hade följande lydelse:

> Finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd är av annan beskaffenhet än som uppgivits, skall beskattningsfrågans bedömande ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd.[4]

Av anvisningen och specialmotiveringen till bestämmelsen framgår att beredningen först och främst velat påpeka för de skattskyldiga, för taxeringsmyndigheterna och för domstolarna, att det enligt allmänna rättsgrundsatser gäller i skatterätten att de transaktioner de skattskyldiga vidtager skall bedömas enligt sin verkliga innebörd.[5] Beredningen föreslog en försiktig tillämpning av 76 § KL:

[1] Se SOU 1924:53 s 275 f, s 328 ff, s 347 ff, s 363 ff och s 445 ff, SOU 1926:18 s 6 ff och prop 1927:102 s 180 ff.
[2] Se 4 §, 10 anvp till 29 § (numera 12 anvp) och 17 § ff i den ursprungliga lydelsen av 1928 års kommunalskattelag.
[3] SOU 1931:40.
[4] SOU 1931:40 s 9.
[5] SOU 1931:40 s 20 f och s 380 ff.

> En prövning av en åtgärds rätta innebörd kan ofta nog bliva svår att rätt åstadkomma. Denna omständighet bör ej anses innefatta ett avgörande skäl mot stadgandet i fråga utan blott utgöra en anledning till varsamhet vid prövningens handhavande.[6]

Beredningens förslag vände sig mot olika försök att kringgå skattereglerna. Bland annat uttalade man följande:

> Den där behandlade frågan gäller, huruvida i något fall utbetalning från aktiebolag må bedömas såsom utdelning, oavsett att mottagaren icke är delägare i bolaget. Med den gjorda utläggningen avses att visa, att, för åstadkommande av närmast möjliga överensstämmelse mellan vidtagen åtgärds syfte och dess behandling i beskattningsavseende, det stundom icke kan undvikas, att bedömandet av en åtgärd, som berör olika skattskyldiga, icke sker på samma sätt gentemot varje av dem. Såsom av anvisningarna framgår är i dylika fall varsamhet alldeles särskilt påkallad.[7]

Utredningsmännen var m a o inte helt främmande för att använda civilrättsliga termer på ett specifikt skatterättsligt sätt när lagens syfte talade för detta.[8] Bolagsskattekommitténs förslag ledde dock inte till lagstiftning.[9]

Skatteflyktskommittén påpekade att RR inte anslutit till tesen att skatterätten är ovillkorligt bunden vid civilrätten och att civilrättsligt giltiga transaktioner stundom frånkänts verkan vid beskattningen om dessa stod i strid med lagstiftarens avsikter.[10] Kommitténs uttalande var dock endast ett uttalande om gällande rätt. Uttalandet är dessutom svårt att kontrollera, eftersom det inte innehåller referenser till några rättsfall.

Företagsskatteberedningens betänkande om fåmansbolag från år 1975 innehåller uttalanden om förhållandet mellan civilrätt

[6] SOU 1931:40 s 381.
[7] SOU 1931:40 s 381 f.
[8] Se närmare om kommitténs synsätt på s 380 ff. Sandström (Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening s 286 ff) har visat att man i praxis har beskattat aktieägare för aktieutdelning som tillkommit närstående.
[9] 1933 års bevillningsutskott (BevU 1933:40) anslöt sig till ovanstående uttalanden av bolagsberedningen med anledning av en väckt motion, om att skattskyldiga som sålde skogsavverkningsrätter alltid skulle kunna beskattas för inkomst av skogsbruk.

Utskottet uttalade därefter bl a följande: "Såsom av det framförda framgår hava beskattningsmyndigheterna i åtskilliga fall, då skattskyldiga genom skentransaktioner av olika slag sökt att kringgå skattelagarna, vid tillämpningen bedömt dessa åtgöranden efter deras verkliga innebörd." (BevU 1933:40 s 10.)

Som Helmers påpekar (s 242) synes utskottet med kringgående av skattelag ha menat felaktigt rubricerade rättshandlingar och skenrättshandlingar. Helmers fortsätter: "I sammanhanget talar utskottet emellertid också om kringgående av lagstiftningens syfte samt om tolkning av skattelag och har därigenom samtidigt riktat uppmärksamheten på själva lagtolkningsproblemet. Utskottets uttalanden är oklara på grund av sammanblandningen av de artskilda frågorna."
[10] SOU 1963:52 s 101.

och skatterätt.[11] Beredningen menade att det associationsrättsliga systemet inte är avpassat för beskattningen av fåmansaktiebolag.[12] Beredningen ansåg att aktiebolaget och huvudaktieägarna ekonomiskt sett framstår som en enhet, men trots detta upprätthålls såväl i civilrätten som i skatterätten den civilrättsliga fiktionen att det föreligger flera från varandra skilda rättssubjekt, nämligen ägarna och aktiebolaget.[13] Enligt beredningens mening var det förenat med alltför stora praktiska svårigheter att begränsa möjligheterna att använda fåmansaktiebolag som skattesubjekt, om inte detta sker med stöd av och i samordning med de civilrättsliga aktiebolagsbestämmelserna.[14] Företagsskatteberedningen menade att man istället borde arbeta efter följande målsättningar:

> Strävandena att i görligaste mån vid beskattningen uppnå neutralitet mellan olika företagsformer bör enligt beredningens mening intensifieras och utvidgas. Inte minst viktigt anser beredningen det vara att lagstiftningen på civilrättens och skatterättens område samordnas, så att praktiska och ändamålsenliga regler kan skapas. Det strängt formalistiska synsätt som tidigare präglat lagstiftningen bör genombrytas och målsättningen vid reglernas utformning bör i stället vara att ökad hänsyn tas till den reella innebörden av faktiska och rättsliga förhållanden.[15]

Det bör dock påpekas att det under senare tid finns flera exempel på att man anpassat olika skatteregler efter den civilrättsliga lagstiftningen.[16] Ifråga om fåmansbolagen valde lagstiftaren att ingående reglera de skatterättsliga verkningarna av sådana transaktioner som ofta kom till användning i skatteundandragande

[11] SOU 1975:54.
[12] SOU 1975:54 s 159 ff.
[13] SOU 1975:54 s 159. Beredningen fortsätter sedan: "Fiktionen framträder tydligt vid skilda slag av avtal som regelmässigt brukar förekomma mellan de båda subjekten. Sådana avtal ingås mellan å ena sidan yrkesutövaren personligen och yrkesutövaren såsom representant och firmatecknare för bolaget å den andra. Reellt innebär detta ingenting annat än att den fysiska personen ingår avtal med sig själv. Vid den skattemässiga behandlingen har i allmänhet inte rests några hinder häremot."
[14] SOU 1975:54 s 163.
[15] SOU 1975:54 s 163.
[16] Se exempelvis 1967 års lag om tryggande av pensionsutfästelser m m som kombinerades med skatterättsliga bestämmelser i 28 § 1 mom och 2 anvp till 29 § KL. Dessa regler hänvisar direkt till tryggandelagen. Det nuvarande fastighetsbegreppet i kommunalskattelagen, bygger direkt på det civilrättsliga fastighetsbegreppet i de fall det saknas särreglering i kommunalskattelagen. I förarbetena betonades att denna ordning, som innebar en principiell brytning med det då gällande synsättet, var ändamålsenlig, eftersom man då kunde utnyttja civilrättslig praxis beträffande vad som var fast egendom. (Se Ds Fi 1973:7 s 25 ff.) Det finns även exempel på att man tagit skatterättsliga hänsyn vid civilrättslig lagstiftning. Förbudet för aktieägare att låna från sitt aktiebolag i 75 § a § i 1944 års ABL infördes bl a för att hindra att aktieägare tillgodogjorde sig AB:s vinstmedel skattefritt genom att låna dem. (Se Prop 1973:93 s 90.) Se även SOU 1975:54 s 162. Numera återfinns denna regel i 12 kap 7 § ABL.

syfte.[17] Det är dock möjligt att man i fortsättningen kommer att samordna civilrättslig och skatterättslig lagstiftning på olika områden i större utsträckning än som sker för närvarande, eftersom skattelagstiftaren synes vara medveten om att detta är en framkomlig väg för att få en bättre anpassning mellan skatterätt och civilrätt.

Slutligen skall påpekas att en expertgrupp inom företagsskatteberedningen lagt fram ett förslag till en allmän skatteflyktsklausul som skulle gälla inom större delen av skatterätten.[18] Detta förslag har omarbetats i budgetdepartementet och resulterat i en departementspromemoria, Ds B 1978: 6.

Expertgruppen menade att skatteflykt innebar ett missbruk av civilrättens regelsystem.[19] I praxis har varje enskild rättshandling enligt expertgruppens mening bedömts efter sitt verkliga skatterättsliga innehåll.[20]

Om det däremot förelåg ett flertal — var för sig civilrättsligt oantastliga — rättshandlingar, som sammantagna gav ett resultat som inte stämde överens med förfarandets verkliga skatterättsliga innebörd, menade expertgruppen att skattedomstolarna inte var beredda att lägga transaktionernas skatterättsliga innebörd till grund för beskattningen genom att betrakta transaktionsserien som en helhet.[21]

Expertgruppen föreslog att man skulle införa en lagregel som fastslog att en rättshandling skulle bedömas efter sin "verkliga innebörd i skatterätten" i nära anslutning till gällande praxis. Denna regel var avsedd att tillämpas även då det inte var fråga om skatteflyktsförsök.[22] I departementspromemorian anser man emellertid att bestämmelsen inte skall införas, bl a p g a att den anses kunna ge upphov till tolknings- och gränsdragningsproblem.[23]

För att komma tillrätta med de skattskyldigas försök att kringgå skattereglerna genom en serie av transaktioner, föreslog expertgruppen vidare att det skulle introduceras en allmän skatteflyktsklausul i skatterätten.[24]

[17] Se närmare om denna lagstiftning Grosskopf SvSkT 1976 s 221 ff.
[18] SOU 1975:77.
[19] SOU 1975:77 s 43.
[20] SOU 1975:77 s 55.
[21] SOU 1975:77 s 55.
[22] SOU 1975:77 s 55 f. Expertgruppen uttalade vidare att regeln även kunde åberopas till den skattskyldiges förmån. Se SOU 1975:77 s 56.
[23] Ds B 1978:6 s 76.
[24] Se beträffande detta förslag nedan s 278 ff.

Generalklausulen i såväl expertgruppens som i departementspromemorians förslag är utformad med utgångspunkt från expertgruppens syn på hur civilrättsliga rättshandlingar uppfattas av domstolarna, i de fall där de skattskyldiga försöker att kringgå olika skatteregler. Innan det är möjligt att kunna diskutera konsekvenserna av en allmän skatteflyktsklausul, måste praxis' inställning till skatteflyktsförsök analyseras, vilket jag skall göra i kapitel 3. Jag har därför valt att presentera och analysera expertgruppens och departementspromemorians förslag till en allmän skatteflyktsklausul i kapitel 4 efter det att jag behandlat svensk rättspraxis.

Sammanfattningsvis kan sägas, att det egentligen är först på senare år som man i lagförarbetena behandlat frågan om hur civilrättsliga termer skall användas i skatterätten. Företagsskatteberedningen föreslog år 1975 att man borde samordna civilrättslig och skatterättslig lagstiftning i större utsträckning än vad som sker för närvarande, så att reglerna blev bättre avpassade för skatterättsliga förhållanden. I aktiebolagsstiftningen under 1970-talet har man för övrigt utformat vissa regler bl a med tanke på att de skall försvåra skatteflykt. För närvarande pågår lagstiftningsarbete, som syftar till att komma tillrätta med vad man betecknar som missbruk av civilrättsliga rättsformer genom att införa en skatteflyktsklausul.

2.3 Legalitetsprincipen

2.3.1 Inledning

I utländsk rätt är det ett viktigt rättssäkerhetskrav, att de skattskyldiga i möjligaste mån skall kunna förutse de skatterättsliga verkningarna av olika rättshandlingar.[25] I svensk skatterätt betecknar legalitetsprincipen bl a denna rättssäkerhetsgaranti.[26] Det är därför naturligt att inleda med att undersöka vilken bety-

[25] Se ovan s 27 ff. I straffrätten består legalitetsprincipen av två principer. Den ena innebär att straff inte får ådömas utan uttryckligt lagstöd. Enligt den andra får inte strafflag ges retroaktiv verkan till nackdel för den enskilde. Se Hagstedt, Retroaktiv skattelag s 222. Jag kommer inte att behandla den andra principen i den fortsatta framställningen. Läsaren hänvisas till Hagstedt, Retroaktiv skattelag s 9 ff.

[26] Se beträffande legalitetsprincipen i svensk skatterätt t ex Ljungman s 21 ff, Helmers s 232 och s 509, Mutén s 117 f, Welinder II s 236 ff, Hagstedt s 51 f och Hagstedt, Retroaktiv skattelag s 228 ff, Englund SvSkT 1973 s 149 och Wennergren SN 1965 s 316 f.

delse legalitetsprincipen har, när domstolarna tillämpar skatterättsliga regler, där civilrättsliga termer ingår som rättsfaktumbeskrivningar. Syftet med avsnittet är att undersöka vilka krav man bör ställa ur rättssäkerhetssynpunkt på domstolarnas avgöranden i sådana situationer.

Legalitetsprincipen fick sin första samlade motivering bl a i Montesquieus statsrättsliga maktfördelningslära.[27] Han menade att makten skulle delas mellan de exekutiva, lagstiftande och dömande myndigheterna. Tanken var ursprungligen att de dömande myndigheterna skulle tillämpa lagen i enlighet med dess ordalydelse för att på så sätt undvika att skapa nya rättsnormer, eftersom denna funktion tillkom exklusivt den lagstiftande makten.[28] Sedvanlig lagtolkning synes dock snart ha blivit tillåten.[29] Maktfördelningsaspekterna har numera en mera begränsad betydelse efter parlamentarismens genombrott i Sverige. I skatterätten anser man dock fortfarande att det främst är lagstiftarens uppgift att ändra på materiellt otillfredsställande lagregler.[30]

Det är dock numera framförallt två synpunkter som anses motivera att de rättstillämpande myndigheterna skall ha laga stöd för olika ingripanden mot medborgarna, nämligen kravet på att rättsskipningen skall vara fri från godtycke och förutsebar för den enskilde.[31] För den offentliga rättens del brukar hävdas att ingripanden mot den enskildes frihet och egendom skall ha laga stöd och att förvaltningsmyndigheternas rättstillämpning skall ha en normbunden objektiv karaktär.[32] Därigenom anses rättstillämpningen bli fri från godtycke samtidigt som medborgarna får möjlighet att i huvuddragen kunna förutse myndigheternas reaktioner inför deras handlingar.[33] Dessa tankar har naturligtvis även betydelse för skatterätten, eftersom denna är en del av den offentliga rätten.

Ljungman hävdar att rättssäkerheten bör sättas i första rummet

[27] Se närmare om detta Thornstedt s 322 ff. Jfr Eckhoff TfR 1963 s 230.
[28] Thornstedt s 322.
[29] Jfr Thornstedt s 323 f.
[30] Se exempelvis Ljungman s 21 f, Helmers s 509, Welinder II s 237 ff och SOU 1963:52 s 100. Jfr Mutén s 117 f. Av delvis annan uppfattning Kuylenstierna FT 1950 s 19 ff. Jfr 8 kap 3 § grundlagen.
[31] Se Thornstedt s 331 ff och den litteratur från olika rättsområden, som han hänvisar till där.
[32] Se t ex Sundberg s 112 ff, Herlitz s 59 f, s 136 ff och s 164 f och Bramstång s 85 ff. Jägerskiöld anser att offentligrättslig lagstiftning skall tolkas med hjälp av förarbetena (se s 81 ff). Han betonar även vikten av att man tar legalitetshänsyn i förvaltningsrätten på följande sätt: "Man torde rent allmänt kunna säga, att förvaltningstjänstemannen i första hand — under intryck av legalitetstraditionen — söker handla, så att han har laga stöd och detta oaktat teleologiska synpunkter." Jägerskiöld s 111.
[33] Sundberg s 112. Jfr Thornstedt s 331 ff.

vid skattebestämmelsernas tolkning p g a skatternas oftast mycket ingripande ekonomiska verkningar för den enskilde.[34] Han har därför föreslagit att man skall komplettera den straffrättsliga sentensen "nulla poena sine lege"[35] med satsen "nullum tributum sine lege".[36] Ljungman motiverar detta med en jämförelse mellan de ingrepp i enskilda människors frihet och mot deras egendom, som straff- resp skattelagstiftningen innebär.[37]

Det är emellertid överflödigt att göra en jämförelse med straffrätten för att kunna motivera legalitetssträvandena i skatterätten. Legalitetstankarna hävdas som synes starkt även inom den offentliga rätten, där skatterätten hör hemma.[38] I nästa avsnitt skall jag behandla legalitetsprincipens betydelse för rättstillämpningen i skatterätten.

2.3.2 Legalitetsprincipen i skatterätten

Inom rättstillämpningen innebär legalitetsprincipen att medborgarna endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag, som inte får tolkas med hänsyn till vad beskattningsmyndigheterna för sin egen del anser vara skäligt.[39] Det motiveras med att rättsskipningen därigenom blir fri från godtycke (1) och förutsebar (2).[40] Det finns därför anledning att undersöka efter vilka principer domstolarna bör använda civilrättsliga termer i skatterätten, så att deras avgöranden uppfyller dessa krav.

1. Rättsskipningen är fri från godtycke om lika fall behandlas lika.[41] Det innebär att domstolarna skall döma efter generella, objektivt avfattade normer och avgörandena får inte grundas på ovidkommande hänsyn.[42] Ett avgörande, som upplevs av den enskilde som materiellt orättvist, är inte godtyckligt om det är grundat på en lagregel.[43] Legalitetsprincipens krav på att rätts-

[34] Ljungman s 21 f.
[35] Uttrycket betyder "Intet straff utan lag".
[36] Sentensen skall utläsas "Ingen skatt utan lag".
[37] Ljungman s 21 f.
[38] I norsk och dansk rätt har legalitetsprincipen i den offentliga rätten diskuterats med utgångspunkt från bl a Montesquies maktfördelningslära och utan att man dragit några paralleller med legalitetsprincipens betydelse i straffrätten. Se t ex Gundersen Lov og Rett 1974 s 243 ff, Eckhoff TfR 1963 s 225 ff och Ross s 71 ff.
[39] Welinder II s 237. Jfr Ljungman s 21 f, Helmers s 509, Hagstedt, Retroaktiv skattelag s 230 ff.
[40] Helmers s 509. Jfr t ex Welinder II s 237 ff, Hagstedt, Retroaktiv skattelag s 228 ff och Ljungman s 21 f. Se även Thornstedt s 333 med not 2.
[41] Se Thornstedt s 331. Jfr Helmers s 232.
[42] Thornstedt s 331 f och Helmers s 232.
[43] Thornstedt s 332.

skipningen skall vara fri från godtycke innebär m a o att domstolarnas avgöranden måste vara formellt men inte nödvändigtvis materiellt rättvisa.[44]

I 1 § taxeringslagen finns följande målsättning uttalad:

> Taxering enligt kommunalskattelagen samt enligt lagarna om statlig inkomstskatt och om statlig förmögenhetsskatt sker i den ordning nedan stadgas. Därvid skall iakttagas, att taxeringarna bliva överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste mått likformiga och rättvisa.[45]

Förarbetena till bestämmelsen ger ingen ledning för hur uttrycket "i möjligaste mått likformiga och rättvisa" skall uppfattas.[46] Hermanson m fl betonar att detta är en viktig målsättning som står i samklang med de demokratiska grundidéerna, samtidigt som de menar att det är svårt att få någon klar konkret uppfattning om vad målsättningen innebär.[47] Fortsättningsvis uttalas bl a följande:

> Man lär inte komma längre än till att det är fråga om rent allmänna direktiv till taxeringsmyndigheterna som endast pekar ut hur deras handlande bör inriktas, direktiv av samma typ som domarreglerna. Det är förhållningsregler som vill inskärpa att lika fall bör behandlas lika, så långt det nu kan bedömas att fallen verkligen är helt lika, att inte ovidkommande hänsyn skall tas, att taxering, kort sagt, skall ske efter bästa samvete och förstånd.[48]

Taxeringslagens målsättning synes vara densamma som legalitetsprincipens krav på att rättstillämpningen skall vara fri från godtycke. 1 § TL har dock en något vidare syftning än legalitetsprincipen i så måtto att den ger utrymme för att komma fram till materiellt rättvisa avgöranden, om inte författningsbestämmelser lägger hinder i vägen. Beskattningsmyndigheterna är skyldiga att följa givna bestämmelser även om det får till konsekvens att

[44] Jfr Thornstedt s 332.

[45] Se närmare om kravet på likformig beskattning i Welinder II s 237 f.

[46] I förarbetena till nu gällande taxeringslag förbigår man denna fråga. Se SOU 1955:51 och prop 1956:150. 1954 års betänkande ger inte heller någon upplysning. Se SOU 1954:24 s 174 f. Det saknas även vägledande uttalanden i förarbetena till 1928 års taxeringsförordning. Se SOU 1925:27 och prop 1927:210 och prop 1928:214.

[47] Hermanson m fl s 13.

[48] Hermanson m fl s 13. De påpekar även att det gjorts mycket för att skapa förutsättningar för att taxeringarna skall bli likformiga och rättvisa. Författarna pekar på att regeringsrätten numera i princip enbart är en prejudikatbildande instans, att RSV och dess nämnd för rättsärenden lämnar anvisningar och förhandsbesked och att även skattecheferna lämnar information till taxeringsnämnderna. Se s 14.

besluten blir orättvisa och olikformiga.[49] I den mån skattebestämmelserna inte ger klar vägledning, skall beskattningsmyndigheterna emellertid verka för att avgörandena blir materiellt rättvisa och likformiga.[50]

2. Man hävdar att det är ett rättssäkerhetskrav, att de skattskyldiga skall kunna förutse hur skattedomstolarna kommer att bedöma olika handlingsalternativ. Kravet anses innebära att de enskilda inte skall påföras skatt utan uttryckligt stöd i lag, som inte skall tolkas extensivt eller analogt till den skattskyldiges nackdel av de rättstillämpande myndigheterna.[51]

Ljungman hävdar att analogisk och extensiv lagtillämpning till den skattskyldiges nackdel inte borde få förekomma i skatterätten.[52] Andra tar dock inte helt avstånd från extensiv och analogisk lagtillämpning i skatterätten, men de menar samtidigt att detta endast bör förekomma i undantagsfall.[53] I praxis tillämpar RR sällan skattereglerna analogt till de skattskyldigas nackdel.[54] Det är anmärkningsvärt att RR:s praxis även ger få exempel på analog rättstillämpning, där resultatet är fördelaktigt för de skattskyldiga.[55] Enligt Welinder finns det även relativt fåtaliga exempel på att domstolarna tillämpar skattebestämmelserna extensivt till den skattskyldiges nackdel.[56]

Kravet på att beskattningen skall ha stöd i lag sägs för rättstillämpningens del innebära att lagen skall tolkas restriktivt. Welinder utvecklar denna tanke på följande sätt:

> Vi förstår alltså här inte med legalitetsprincipen, att lagtolkningen överhuvudtaget ej får vara "fri" gentemot lagtexten, utan att den fria lagtolkningen ej får vara till nackdel för skattebetalarna. Detta innebär ej blott det självklara kravet, att en ny skatt ej får påläggas

[49] Jfr Sundin SN 1962 s 358 och Welinder II s 239.
[50] Se Welinder II s 239.
[51] Se t ex Helmers s 232 f och s 509, Hellner s 114, Hagstedt s 51 f och Retroaktiv skattelag s 228 ff, SOU 1963:52 s 99 ff och SOU 1975:77 s 51 f.
[52] Ljungman s 22. Se även Helmers s 222 ff och där hänvisad litteratur och Wennergren SN 1965 s 317 f.
[53] Se Welinder II s 255 och Sandström SvSkT 1952 s 258. Kuylenstierna uttalar i FT 1950 s 25: "En viss analogisk lagtillämpning är även inom beskattningsrätten ofrånkomlig, om ej skattelagstiftningen skall svämma över alla bräddar eller ock kravet på en jämn skattefördelning skall i alltför hög grad äventyras. Var gränsen för sådan analogisering inom skattelagstiftningens ram skall gå kan ofta kräva svår bedömning, vid vilken hänsyn till rättssäkerheten givetvis stundom kan ge utslaget." Även Kuylenstierna synes dock mena att analogisk lagtillämpning endast bör förekomma i undantagsfall.
[54] Se Helmers s 223 och s 229 ff, Welinder II s 242 och vidare exempelvis rättsfallet RÅ 1968 fi not 1729.
[55] Se Helmers s 223, Welinder II s 242 och Wennergren SN 1965 s 317 f. Se vidare exempelvis rättsfallen RÅ 1954 ref 32, RÅ 1956 ref 5 och RÅ 1963 ref 12.
[56] Welinder II s 239 ff.

> utan stöd av lag, utan även att de i lagen givna bestämmelserna ej får utvidgas utöver sin föreskrivna räckvidd.
>
> Detta betyder dock ej att man blott skall hålla sig till lagens ord, då detta skulle kräva en långt mera fullständig och genomarbetad lagtext än skattelagens. Kan själva formuleringen av ett lagrum ej ge tillräckligt besked får man ur lagens konstruktion söka utläsa dess syfte. Går ej detta söker man vägledning i motivuttalanden, utan att därför anse sig vika från legalitetsprincipen. I varje fall gäller detta om man tar fasta på konkreta uttalanden rörande tolkningen av ett lagrum — främst dep.chefens eller föredragandens specialmotivering — och ej blott ser till allmänna uttalanden om vad som förstås med lagen. Även legalitetsprincipen kräver en lagtolkning, och i oklara fall skall denna vara till den skattskyldiges förmån. Det får sedan ankomma på lagstiftaren att förtydliga lagen. Kan den skattskyldige åberopa ett klart lagbud, skall detta dock gälla om ej ett uppenbart redaktionsfel e d föreligger. Man får alltså skilja mellan att vid frånvaron av ett uttryckligt lagrum tillgripa lagens syfte eller lagstiftarens vilja och låta dessa ta över lagens klara ord.[57]

Welinder förordar att lagen skall uppfattas enligt sin ordalydelse tolkad med hjälp av förarbetsuttalanden i konkreta frågor. Man skall m a o inte beakta lagstiftningens mera allmänna syften och målsättningar. Denna tolkningsmetod synes i stora drag vara accepterad i litteraturen.[58] Kuylenstierna har dock en delvis annan mening, som framgår av följande citat:

> För egen del skulle jag vilja i uttrycket inlägga, att såsom ledande synpunkt vid tolkningen bör uppställas spörsmålet vad skattelagstiftaren avsett eller, om man ej med ledning av motiv o.d. kan få svar på denna fråga, vad det kan antagas att han avsett.[59]

Frågan är dock om inte Kuylenstierna senare tagit avstånd från dessa tankar. I ett särskilt yttrande i målet RÅ 1953 ref 10 betonade han att försök att kringgå skattereglerna i första hand bör stoppas lagstiftningsvägen. Det skulle kunna betyda att han inte längre gör gällande att kringgåendeförsök i första hand bör stoppas genom lagtolkning med stöd av lagstiftarens hypotetiska vilja.

Motiven får i praxis i allmänhet ge vika för lagens klara orda-

[57] Welinder II s 237.
[58] Se Sandström SvSkT 1952 s 249 ff och Helmers s 222 ff, som refererat den tidigare debatten i denna fråga. Se även Wennergren SN 1965 s 313 ff.
[59] Kuylenstierna FT 1950 s 24. Jfr även RegR:t Klackenbergs särskilda yttrande i RÅ 1953 ref 10.

lydelse, om det inte föreligger ett helt uppenbart redaktionsfel i lagtexten.[60]

Dessa tolkningsmetoder används oberoende av om de skattskyldiga försöker att kringgå skattereglerna eller ej.[61]

Regeringsrätten anför emellanåt att det saknas (laga) grund för att beskatta den skattskyldige trots att denne försökt att kringgå olika skatteregler.[62] Detta uttryckssätt tyder på att domstolens ledamöter ansett det främst vara en uppgift för lagstiftaren att ingripa mot ofullkomligheter i lagstiftningen. Sistnämnda uppfattning synes vara oomstridd i doktrinen.[63]

Det finns åtskilliga exempel på att olika skatteregler tillämpats restriktivt i sådana fall där en friare tolkning skulle vara fördel-

[60] Se Welinder II s 247 ff. Denna fråga har ställts på sin spets bl a i följande två rättsfall.

I lagtexten i 63 § KF om allmän varuskatt (numera upphävd) åvilade inte skattskyldighet den som sålde virke till konsument eller tog ut virke för eget bruk från en jordbruksfastighet p g a ett redaktionsfel. En person, som avsåg att sälja eller ta ut virke för eget bruk från en jordbruksfastighet, ansågs därför inte skattskyldig enligt denna förordning i RÅ 1961 ref 26.

Enligt 46 § 1 mom 3 st KL medges underskottsavdrag i vissa typer av rederirörelser endast med ett belopp som motsvarar högst "10 % av anskaffningsvärdet för fartyg". Regelns ordalydelse — i dess normalspråkliga innebörd — ger vid handen att underskottsavdragets storlek endast är beroende av anskaffningsvärdet på de fartyg som ingår i rörelsen. Av förarbetena till bestämmelsen framgår emellertid att man istället tänkt sig att *värdeminskningsavdrag* i rörelsen skall medges med högst 10 % av fartygens anskaffningsvärde. Med detta synsätt kan underskottsavdraget bli både större eller mindre än 10 % av fartygens anskaffningsvärden. Om rörelsen ger ett överskott innan man tagit hänsyn till fartygsavskrivningarna, blir det eventuella underskottsavdraget lägre än 10 % av anskaffningsvärdet och om rörelsen ger ett underskott före avskrivningar på fartygen kan detta avdrag bli högre än 10 % av fartygens anskaffningsvärden. Det föreligger m a o en konflikt mellan bestämmelsens ordalydelse och dess förarbeten. I RÅ 1974 A not 850 begärde en skattskyldig förhandsbesked om huruvida han var berättigad till avdrag för underskott med 10 % av fartygets anskaffningsvärde. Rörelsen lämnade ett överskott före avskrivningar som motsvarade 10 % av fartygets anskaffningsvärde. Den skattskyldige tillgodoförde sig sedan 20 % avskrivning på fartygets anskaffningsvärde. RR vägrade honom detta underskottsavdrag med motiveringen att det måste anses följa av 46 § 1 mom 3 st KL att han endast var berättigad till en 10 %:ig avskrivning på fartygets anskaffningsvärde. Denna tolkning är i överensstämmelse med förarbetena till denna bestämmelse, men den står samtidigt i strid med regelns normalspråkliga innebörd. RegR:t Reuterswärd utvecklade sin uppfattning om RR:s domskäl i ett särskilt yttrande. Han ansåg att den skattskyldiges uppfattning hade stöd i bestämmelsens ordalydelse, men han menade samtidigt att denna tolkning var så irrationell, att det fanns anledning att undersöka om den hade stöd i förarbetena. Enligt Reuterswärd gav förarbetena otvetydigt vid handen att lagstiftaren avsett att maximera avskrivningsbeloppet och inte underskottsavdraget, och att det därför saknades anledning att ge bestämmelsen en annan tolkning i det aktuella fallet än den, som uppenbart avsetts vid lagstiftningens tillkomst.

RR menade antagligen att förarbetena i detta fall skulle vara avgörande för bestämmelsens tolkning trots att denna tolkning stod i strid med regelns ordalydelse. Förklaringen till att RR intog denna ståndpunkt, var förmodligen att domstolen ansåg att det förelåg ett rent redaktionsfel i lagtexten. Detta mål behandlas ingående av Haglund i en kommande avhandling om partrederier.

Att RÅ 1961 ref 26 och Rå 1974 A not 850 fick olika utgång kan möjligen förklaras på följande sätt. I RÅ 1961 ref 26 var lagtexten logisk och begriplig och det var därför svårt för den skattskyldige att upptäcka att det förelåg ett redaktionsfel i lagtexten. I RÅ 1974 A not 850 var lagtextens innebörd tolkad efter dess ordalydelse irrationell och det fanns anledning att misstänka att det förelåg ett redaktionsfel. (Se RegR:t Reuterswärds särskilda yttrande i målet.) Slutsatsen skulle då bli att de båda målen inte står i strid med varandra och att RR endast är beredd att tolka en bestämmelse med stöd av förarbetena i strid med dess ordalydelse, om det fanns anledning för den skattskyldige att misstänka att det förelåg ett redaktionsfel i lagtexten.

[61] Se t ex Bergström, Kringgående av skattelag s 93 ff och SOU 1975:77 s 93 ff. Denna fråga behandlas närmare nedan s 130 ff.

[62] Se t ex RÅ 1953 ref 10, RÅ 1958 ref 56 och RÅ 1973 ref 95.

[63] Se t ex Ljungman s 21 f, Sandström SvSkT 1952 s 260, Helmers s 509 och Welinder II s 255.

aktig för de skattskyldiga.[64] Rättssäkerhetshänsyn kan emellertid inte åberopas till stöd för vare sig en restriktiv eller en extensiv tolkning i dessa fall. En förklaring till att RR tillämpar reglerna restriktivt i dessa fall kan som sagt vara att domstolen anser att den inte skall verka som lagstiftare.

En konsekvent restriktiv tolkningsmetod ger de skattskyldiga stora möjligheter att förutse domstolarnas ställningstaganden vare sig resultatet blir fördelaktigt eller ofördelaktigt för dem i förhållande till de konsekvenser en friare lagtillämpning medfört. Det leder lätt till förvirring om en term har olika betydelse beroende på vilket resultat tillämpningen leder till. Enligt min mening finns det fog för att rättstillämpningen i skatterätten i princip skall ha en likformig karaktär.

Frågan är dock om det är nödvändigt ur rättssäkerhetssynpunkt att tillämpa skattereglerna relativt formellt och restriktivt. I norsk och i dansk skatterätt synes man tillämpa skattereglerna på ett friare sätt utan att man för den skull kan anse att detta förfarande är förkastligt med hänsyn till legalitetsprincipen.[65] I Finland och i Sverige är det förvaltningsdomstolar, som handlägger skattemålen i sista instans, medan högsta domstolen är sista instans för skattemål i Danmark och i Norge. Det är därför möjligen tänkbart att allmänna domstolar är benägna att tillämpa skattereglerna friare och mindre formellt än förvaltningsdomstolar i Norden.

Situationen kommer antagligen att delvis bli förändrad i framtiden i svensk skatterätt. För närvarande pågår lagstiftningsarbete i syfte att införa en allmän skatteflyktsklausul i inkomst- och förmögenhetsskattelagarna.[66] Enligt denna regel skall domstolarna undersöka bl a om den skattskyldiges transaktioner strider mot lagstiftningens mera allmänna syften och målsättningar.[67] Om sedan skatteflyktsklausulen anses tillämplig på ett skatteflyktsförsök skall i princip den kringgångna regeln tillämpas på det aktuella fallet.[68] Liknande regler finns för övrigt exempelvis

[64] Från senare tid kan nämnas t ex RÅ 1957 ref 24, RÅ 1966 ref 34, RÅ 1968 ref 75 (se närmare om dessa fall i Welinder II s 240), RÅ 1970 fi not 1275 (kommenterat av Lodin i SN 1971 s 321 ff), RÅ 1973 ref 62, RÅ 1973 ref 115 och RÅ 1975 ref 114.

[65] Se ovan s 41 ff och Woldseth s 70.

[66] Se SOU 1975:77 och Ds B 1978:6.

[67] Se t ex SOU 1975:77 s 61 f och Ds B 1978:6 s 79 ff.

[68] Se t ex SOU 1975:77 s 55 ff och Ds B 1978:6 s 82. Om det är oskäligt eller omöjligt att låta den kringgångna regelns rättsföljd inträda, kan skattedomstolarna bestämma taxeringen till skäligt belopp. Se SOU 1975:77 s 71 f och Ds B 1978:6 s 95 ff.

i västtysk och finsk skatterätt.[69]

Skatteflyktsklausulen skall behandlas närmare i kapitel 4. Det är emellertid viktigt att redan på detta stadium påpeka att reglerna i framtiden sannolikt inte kommer att tillämpas på samma likformiga sätt, som sker för närvarande. Domstolarna kommer då antagligen att fortsätta att tillämpa skattereglerna på samma restriktiva och formella sätt som för närvarande så länge skatteflyktsklausulen inte anses tillämplig. Skatteflyktsklausulen möjliggör att reglerna tillämpas friare och mindre formellt till den skattskyldiges nackdel. Det får till följd att rättstillämpningen blir mindre överskådlig och konsekvent. Jag återkommer till denna fråga i kapitel 4.

Det är i två situationer som förutsebarhetskravet får betydelse vid användningen av civilrättsliga termer i skatterätten. För det första är rättssäkerhetsaspekterna ett viktigt argument när man skall välja mellan olika skatterättsliga lösningar, som går att förena med termens allmänna civilrättsliga betydelse. För det andra visar inte minst den utländska debatten att rättssäkerhetshänsyn spelar en stor roll som argument för att man inte skall använda civilrättsliga termer på ett annorlunda sätt i skatterätten än i civilrätten.[70]

I dessa båda situationer är det viktigt att de rättstillämpande myndigheternas avgöranden är utformade på ett sådant sätt, att det är möjligt för de enskilda medborgarna att förutse hur identiska eller likartade fall åtminstone i grova drag kan komma att bedömas. Denna målsättning är dock knappast realistisk för närvarande i alla situationer. Orsakerna till detta förhållande är flera.

Skattelagstiftningen är emellanåt omfångsrik, svåröverskådlig och osystematisk. Det får till konsekvens att många enskilda regler är svåra att förstå för en lekman. Ett exempel på detta är den nyligen genomförda lagstiftningen om fåmansföretagens beskattning.[71] Lagstiftaren försöker att undvika att lagstiftningen utnyttjas i skatteflyktssyfte genom att reglera många situationer i detalj. Alternativet är att använda vaga rekvisit i lagreglerna,

[69] Se ovan s 23 ff.
[70] Se ovan s 27 ff.
[71] Se närmare om denna lagstiftning Grosskopf SvSkT 1976 s 221 ff.

som då får ett stort obestämt tillämpningsområde. Möjligheterna att förutse konsekvenserna av en sådan lagregel beskärs dock samtidigt högst väsentligt. Det torde vara förklaringen till att lagstiftaren i stor utsträckning väljer att ge skattereglerna ett relativt väl avgränsat tillämpningsområde genom att bestämmelsernas rekvisit preciserats ganska väl. Ofta leder en sådan lagstiftningsteknik till att reglerna är ganska lätta att kringgå. Det får i sin tur till följd att lagstiftaren ånyo anser sig tvingad att tillgripa speciallagstiftning för att göra dessa kringgående försök olönsamma.[72] Man får på detta sätt ofta en komplicerad och svåröverskådlig lagstiftning.

En lekman och även en jurist utan speciella kunskaper i skatterätt har därför svårt för att sätta sig in i hur mer komplicerade skatterättsliga regler fungerar. Det är då naturligtvis mycket besvärligt för dem att förutse hur de rättstillämpande myndigheterna sedan tillämpar regler av denna typ.[73]

Man måste därför skilja mellan enkla och komplicerade inkomstförhållanden. En realistisk målsättning för den fortsatta framställningen är att kräva att en sakkunnig på skatteområdet — t ex en skattejurist — skall ha möjlighet att förutse hur olika handlingsalternativ kan komma att bedömas av beskattningsmyndigheterna och domstolarna, när det gäller mer komplicerade inkomstförhållanden. Enklare inkomstförhållanden, som berör de flesta inkomsttagare — exempelvis tjänsteinkomster och vissa inkomster av tillfällig förvärvsverksamhet såsom realisationsvinster vid fastighetsförsäljningar — skall dock vara reglerade på ett så enkelt sätt som möjligt i lagstiftning och praxis. Den enskilde medborgaren har då tillfredsställande möjligheter att förutse de skatterättsliga konsekvenserna av olika vanliga typer av transaktioner. Denne kan få upplysningar om de skatterättsliga verkningarna av mer komplicerade handlingsalternativ genom att ta kontakt med någon, som är kunnig i skatterätt.[74]

För att man skall kunna förstå hur civilrättsliga termer används

[72] Jfr Ds B 1978:6 s 64 ff.

[73] Jfr Thornstedt s 337.

[74] Thornstedt uttalar beträffande straffrätten följande på s 337: "Vad man däremot kan fordra är, att lagtolkningsmetoderna utformas på ett sådant sätt, att utbildade jurister ha möjlighet att med viss säkerhet förutse domstolarnas ställningstagande. Om detta krav uppfylles, skulle en lekman genom hänvändelse till en advokat eller annan jurist kunna få besked om huruvida ett visst handlingssätt är straffbart. Därigenom synes kravet på att straffrättskipningen skall vara förutsebar vara fyllt på ett rimligt sätt."

i skatterättslig praxis, krävs det ofta kunskaper i både skatterätt och civilrätt. Man kan därför knappast fordra mer än att de lösningar, som domstolarna stannar för när de använder civilrättsliga termer, skall vara förutsebara för en skattejurist. Om förhållandena är okomplicerade, bör man emellertid kunna fordra att domstolarnas ställningstaganden skall vara förutsebara i möjligaste mån för en skattskyldig utan fackkunskaper i skatterätt.

Det är dock en illusion att tro att det är praktiskt möjligt att uppnå att en skattejurist skulle kunna förutse alla RR:s avgöranden med god säkerhet i frågor som rör hur civilrättsliga termer skall uppfattas i olika skatterättsliga situationer. Innan RR första gången klarlägger hur en civilrättslig term, som utgör rättsfaktumbeskrivning i en skatterättslig regel, skall uppfattas, är rättsläget ofta oklart. Det förekommer ofta olika uppfattningar om hur en fråga skall lösas och det är därför av naturliga skäl svårt att förutse RR:s domslut. RR är framförallt en prejudikatinstans. Kunde man alltid med någorlunda god säkerhet förutsäga hur domstolen skulle komma att döma, vore naturligtvis RR i stort sett obehövlig. Det är ofta först i och med att RR fastslagit efter vilka principer den aktuella regeln skall tillämpas som man kan förutsäga hur likartade handlingsalternativ troligen kommer att bedömas vid tillämpningen av den aktuella regeln. Detta gäller naturligtvis även i sådana fall där RR ändrar sin tidigare praxis och slår in på en annan linje.[75] Det torde därför inte vara möjligt att fordra att domstolarnas avgöranden, som rör användningen av civilrättsliga termer, alltid skall kunna vara i stort sett förutsebara för en skattejurist.

Det är emellertid alltid viktigt att domstolarnas domskäl är så utformade att det är möjligt att följa hur domstolen har resonerat. Därigenom kan man kontrollera om domstolens utslag hade fog för sig eller ej. Man kan på så sätt undersöka om domstolen har stannat för den mest sakligt motiverade lösningen. En god domskrivningsteknik efter dessa riktlinjer ökar möjligheterna för att kunna ta ställning till hur likartade handlingsalternativ kan

[75] I kapitel 3 finns flera exempel på att RR ändrat sin tidigare praxis genom pleniavgöranden. (Reglerna om beslut i plenum finns numera i 5 § lagen om allmänna förvaltningsdomstolar.) Se nedan s 170 ff.

komma att bedömas i framtiden.[76] Kapitel 3 visar emellertid att det ofta är svårt att följa RR:s resonemang och att man ofta tvistar i doktrinen om hur RR diskuterat och vilka slutsatser man kan dra av olika domar.[77] Det beror på att RR ofta inte klart eller ofullständigt redovisar de principer, som domstolen anser sig ha slagit fast.[78]

Efter fullföljdsreformen 1971 finns det starka skäl som talar för att RR klart skall slå fast efter vilka principer olika frågor skall bedömas i sina domskäl. RR är numera i princip endast en prejudikatinstans.[79] Denna funktion förutsätter att RR utvecklar vägledande principer till ledning för bl a underdomstolarna, skattemyndigheterna och de enskilda medborgarna. Om RR klarlägger hur civilrättsliga termer skall användas i olika sammanhang, ökar möjligheterna att förutse skattedomstolarnas och skattemyndigheternas tillämpning av olika skatterättsliga regler, där civilrättsliga termer ingår som rättsfaktumbeskrivningar.[80]

Sammanfattningsvis kan sägas att det är en viktig målsättning, att de skattskyldiga kan förutse verkningarna av olika civilrättsliga handlingsalternativ i okomplicerade fall. I komplicerade fall är det inte realistiskt att kräva att en lekman skall kunna förutsäga de skatterättsliga konsekvenserna av olika handlingsalternativ, utan han måste i dessa fall vända sig till en sakkunnig på skatteområdet, som bör kunna ge den skattskyldige besked, om hur han skall göra. Ett viktigt rättssäkerhetskrav är att domstolarna använder en sådan domskrivningsteknik att det framgår av domskälen hur de har resonerat och efter vilka principer likartade fall skall bedömas.

[76] Lindencrona (se t ex s 247 ff) betonar kraftigt vikten av att man skall kunna avläsa vilka principer RR följer för att man på detta sätt skall kunna göra en någorlunda tillförlitlig prognos om hur likartade fall kommer att bedömas i framtiden.

[77] Se nedan s 98 ff.

[78] Se nedan s 98 ff.

[79] Se 36 § förvaltningsprocesslagen.

[80] Skatterätterna och kammarrätterna har betydande balanser för närvarande. Enligt Statistisk årsbok 1977 (s 309) hade kammarrätterna i landet totalt 26 742 mål, varav 24 123 skattemål, som inte var avgjorda vid utgången av år 1976. Det är möjligt att handläggningstiden i besvärsinstanserna i viss mån skulle kunna nedbringas, om rättstillämpningen underlättades genom att RR i större utsträckning än för närvarande utvecklade efter vilka principer civilrättsliga termer skall uppfattas i olika skatterättsliga regler.

2.4 Civilrättsliga termers innebörd i civilrätten

2.4.1 Inledning

Sandström och Helmers, som uttalat sig om hur civilrättsliga termer uppfattas i skatterätten, synes ha utgått ifrån att varje civilrättslig term i allmänhet har en enhetlig eller "hävdvunnen" innebörd i civilrätten.[81] Hagstedt har däremot gjort gällande att det oftast inte finns någon enhetlig innebörd hos civilrättsliga termer i civilrätten. Han stöder sig på Bengtssons uppsats om gåvobegreppet i civilrätten.[82] Jag skall därför först diskutera i vad mån man kan säga att civilrättsliga termer alltid har en fast innebörd i civilrätten.

2.4.2 Frågan om i vad mån civilrättsliga termer har olika innebörd i skilda civilrättsliga sammanhang

Bengtsson har i en uppsats från 1962 gjort gällande att termen gåva har en skiftande innebörd i olika civilrättsliga sammanhang och att det endast är befogat att tala om ett enhetligt gåvobegrepp i så måtto att det finns vissa ständigt återkommande rekvisit som kännetecknar de rättshandlingar som man betecknar som gåva.[83] En frivillig förmögenhetsöverföring, som är medveten från båda parters sida är i regel en gåva i civilrättslig mening.[84] Den närmare gränsdragningen mellan gåva och andra rättshandlingar skall bedömas med hänsyn till transaktionens beskaffenhet och vilken typ av gåvoregler det är fråga om att tillämpa.[85]

Liknande tankegångar har hävdats av andra författare.

Lodin har undersökt koncernbegreppen i svensk och i utländsk civilrätt och uttalar bl a följande:[86]

> Man kan därför inte tala om något allmänt accepterat och på alla situationer tillämpligt koncernbegrepp. Koncernbegreppet träder istället fram som ett *Zweckbegriff*, vars innehåll bestäms av de sammanhang i vilka det skall tillämpas.
>
> Gemensamt för samtliga definitioner synes dock två moment

[81] Sandström SvSkT 1952 s 248 f och Helmers s 233 f. Jfr Hellner s 101 ff.
[82] Se Bengtsson s 689 ff.
[83] Bengtsson s 694.
[84] Bengtsson s 695.
[85] Bengtsson s 695.
[86] Lodin s 2 ff.

vara. Det skall vara fråga om två eller flera juridiskt fristående företag, som skall stå under gemensam kontroll.[87]

Adlercreutz har undersökt arbetstagarbegreppen i civilrätten och socialrätten. Han anser att dessa arbetstagarbegrepp har tre grundläggande rekvisit, nämligen 1. Förhållandet skall vara grundat på avtal, 2. Avtalet skall gå ut på att ena parten skall prestera arbete för motpartens räkning, 3. Arbetstagarparten skall personligen delta i arbetet eller — vid en bedömning ex ante — förutsättes skola delta häri.[88] Därutöver krävs det enligt Adlercreutz en mer eller mindre stark kombination av andra (varierande) faktorer.[89]

I civilrättslig doktrin betonar t ex även Schmidt och Sigeman att arbetstagarbegreppen har varierande innebörd i civilrättslig och socialrättslig rättstillämpning och lagstiftning.[90] Det betonas dock att det är oklart vilken tyngd olika faktorer skall tillmätas när man avgör om en person är arbetstagare eller ej.[91]

Hessler har i sin avhandling, Om stiftelser, gjort gällande att det finns två stiftelsebegrepp i civilrätten, nämligen ett vidsträckt begrepp, som omfattar egendomsbindningar med individuellt och generiskt bestämda destinatärer, och ett inskränkt begrepp i tillsynslagen som endast inbegriper rättssubjekt med generiskt bestämda mottagare.[92]

[87] Lodin s 3. Det svenska koncernbegreppet i 1944 års aktiebolagslag innehöll enligt Lodin ytterligare rekvisit utöver de redan nämnda. Se s 16 ff.

[88] Adlercreutz s 287.

[89] Adlercreutz s 287 ff. Han uttrycker detta på följande sätt: "Ur rättspraxis kan med säkerhet utläsas endast så mycket, att avgörande för att AP skall räknas som arbetstagare är att vid en helhetsbedömning med hjälp av de olika kriterierna övervikt befinnes föreligga åt arbetstagarhållet. Därvid synes de flesta faktorer tillmätas betydelse både så att förhandenvaron av en arbetstagarfaktor får positiv betydelse och så att faktorns motsats (motsvarande uppdragstagarfaktor) får negativ betydelse." Adlercreutz s 288.

[90] Schmidt s 56 ff och Sigeman s 620 ff.

[91] Se Sigeman s 623. Jfr Schmidt s 60 f. Schmidt anser att man inte behöver binda sig vid antagandet, att alla arbetstagarbegrepp har vissa kärnrekvisit, utan man kan nöja sig med att jämföra det aktuella avtalsförhållandet med ett normalt arbetstagarförhållande, som då tjänar som prototyp för hur ett arbetstagarförhållande skall se ut. Han fortsätter: "Är likheten generellt sett väsentlig, föreligger ett arbetstagarförhållande, i annat fall inte." (Schmidt s 60). När lagstiftaren inte givit några närmare direktiv om hur ett visst avtalsförhållande skall bedömas genom motivuttalanden, skall man enligt Schmidt "analytiskt" försöka att bestämma de kriterier som skall vara avgörande för om ett arbetstagarförhållande föreligger eller ej. (Schmidt s 61). Vilka värderingar eller principer som skall styra denna "analytiska" metod diskuterar inte Schmidt närmare i detalj.

Sigeman betonar att på senare tid synes den uppfattningen alltmer ha vunnit terräng, att uttrycket arbetstagare inte behöver tilläggas exakt samma innebörd vid tillämpningen av olika lagar och att i gränsfall bör den aktuella lagens syfte och utformning tillmätas betydelse. Han menar att det är naturligt att lagens syfte och utformning får styra arbetstagarbegreppets närmare utforming vid tillämpningen av olika lagar. Se Sigeman s 624 ff.

[92] Hessler Om stiftelser s 123 ff. Se närmare om dessa stiftelsebegrepp nedan s 262 ff.

Det finns uppenbarligen civilrättsliga termer som har varierande innehåll i olika civilrättsliga sammanhang.[93] Hur dessa termers betydelse kan tillåtas variera i civilrätten skall nu diskuteras med utgångspunkt från Bengtssons uppsats om gåvobegreppet.

Bengtsson anser att man kan tala om ett enhetligt gåvobegrepp i så måtto att det alltid finns vissa rekvisit som är gemensamma för alla de rättshandlingar man brukar beteckna som gåva i civilrätten. Dessa rekvisit är en frivillig förmögenhetsöverföring som skall vara medveten från båda parters sida.[94] Man får då intrycket av att dessa rekvisits innebörd är gemensamma för alla de rättshandlingar som man kallar gåva. Av Bengtssons uppsats framgår indirekt att detta inte har varit hans avsikt. Exempelvis har rekvisitet förmögenhetsöverföring enligt Bengtsson olika innebörd beträffande s k renumeratoriska gåvor i skilda civilrättsliga sammanhang.[95] En renumeratorisk gåva är en ersättning, som "givaren" ger mottagaren utan att vara lagligen förpliktigad och som utgör skälig ersättning för tidigare gjorda tjänster, exempelvis dricks till en taxichaufför. I obligationsrättsliga och avtalsrättsliga situationer betraktas en sådan gåva som en onerös rättshandling. Någon förmögenhetsöverföring anses därför inte ha skett mellan "givare och mottagare".[96] Om en anställd fått en renumeratorisk gåva på grund av lång och trogen tjänst, är en sådan "gåva" enligt Bengtsson lika menlig för borgenärerna som vilken gåva som helst. Visserligen har "givaren" fått full valuta för sin prestation genom att mottagarens underbetalda arbete har ökat hans förmögenhet successivt och ofta omärkligt under lång tid. När han sedan ger "gåvan" har kanske hans ekonomi börjat försämras och det han fått i kompensation har då ofta för länge sedan försvunnit ur hans tillgångar.[97] Enligt Bengtssons mening är det möjligt att man därför borde anse att en förmögenhetsöverföring föreligger i dessa situationer.[98]

[93] Se även exempelvis beträffande besittningsbegreppen Hessler s 91 f och Beckman, Rättspraxis om besittning s 73 ff. Jfr även Lejman, Om begreppet nyttjanderätt till fast egendom. Författarens framställning är inte inriktad på att visa att termen nyttjanderätt skiftar allt efter funktionen vid tillämpningen av olika civilrättsliga regler, men hans framställning visar klart att termen nyttjanderätt inte har ett enhetligt innehåll i civilrättsliga sammanhang.

[94] Se ovan s 76.

[95] Se Bengtsson s 700 ff.

[96] Bengtsson s 702 f.

[97] Bengtsson s 703.

[98] Bengtsson s 703 ff. Bengtsson visar vidare att HD i NJA 1942 s 609 på goda grunder behandlat en renumeratorisk gåva som en gåva på arvsrättens område vid tillämpning av 7:4 ÄB. Se s 706 f.

Bengtsson menar m a o att de olika återkommande rekvisiten kan ha en varierande innebörd vid tillämpningen av olika regler. Det är enligt min mening missledande att tala om att det finns ett enhetligt gåvobegrepp, som är detsamma i alla olika situationer och som består av de rekvisit, som är gemensamma för alla olika gåvobegrepp, om dessa krav tillåts att variera vid tillämpningen av skilda regler. Förmögenhetsöverföring betyder normalt enligt Bengtsson ett berikande av gåvotagaren på givarens bekostnad, men uttrycket kan i vissa sammanhang även täcka en ersättning, där fullt vederlag tidigare har utgått.[99] I det första fallet har uttrycket en mera inskränkt betydelse än i det senare fallet. Bengtsson menar vidare att man i vissa situationer kan tänka sig att man kräver att även andra rekvisit skall vara uppfyllda för att man skall kunna säga att en gåva föreligger. Ifråga om gåva i kommersiellt syfte — t ex då en butiksinnehavare i samband med butikens öppnande delar ut gåvor i reklamsyfte — uttalar han att det kan finnas anledning att inte betrakta dessa rättshandlingar som gåvor i avtalsrättsliga och obligationsrättsliga tvister.[100] Dessa transaktioner är emellertid exempel på frivilliga förmögenhetsöverföringar, som är medvetna från båda parters sida och som sker utan krav på motprestation från mottagarens sida.

Det gåvobegrepp man använder i en konkret situation kan alltså antingen tänkas vara utvidgat eller inskränkt i förhållande till det allmänna gåvobegrepp, som Bengtsson förordar. Det blir enklare om man istället utgår ifrån de drag eller rekvisit som är gemensamma för alla gåvobegrepp.

Gåvobegreppens gemensamma drag skulle då i och för sig kunna sägas vara en frivillig förmögenhetsöverföring, som båda parter är medvetna om. Det här förordade synsättet innebär att dessa rekvisit inte har en skiftande innebörd vid tillämpningen av skilda regler. Olika gränsdragningsproblem löser man sedan genom att kräva att ytterligare krav skall vara uppfyllda för att en gåva skall vara för handen förutsatt att den aktuella regelns funktion talar för detta.

Det allmänna gåvobegreppet skulle då kunna tänkas användas exempelvis i de sakrättsliga och arvsrättsliga situationer som diskuterats ovan. Vid tillämpningen av exempelvis vissa avtals-

[99] Se Bengtsson s 694 och s 703 ff.
[100] Se Bengtsson s 695.

rättsliga och obligationsrättsliga regler skulle man därutöver åtminstone kräva att mottagaren tidigare inte gjort givaren någon motprestation, som motsvarar gåvans värde, för att man skall kunna säga att rättshandlingen är en gåva.[101] Det är vidare möjligt att man i dessa situationer emellanåt även måste kräva att det inte legat något kommersiellt syfte bakom transaktionen.[102]

Bengtsson påpekar att det är olämpligt att låta de olika gåvobegreppen skilja sig åt alltför mycket. Han utvecklar denna synpunkt på följande sätt:

> Ett vägande argument mot att tillämpa gåvoregler i fall av dessa slag är emellertid, att det rimligen inte går att avlägsna sig alltför långt från gåvobegreppet enligt normalt språkbruk. Skall man kalla för gåva vad som varken affärsmän eller folk i allmänhet skulle vilja ge en sådan beteckning, finns det risk för att allmänheten skulle bli än mera skeptisk mot rättsordningens visdom än nu är fallet. Det vore att betala ett väl dyrt pris för att borgenärers och arvingars intressen skulle bli tillgodosedda även i detta läge.[103]

Det finns därför skäl att låta en term beteckna olika företeelser endast om dessa inte skiljer sig alltför mycket från varandra.

Sammanfattningsvis kan sägas att det naturligtvis finns typiska exempel på gåvotransaktioner, som alltid betraktas som gåva i civilrättsliga sammanhang. Det är emellertid ofta svårt att dra gränsen mellan gåva och andra typer av rättshandlingar främst då av onerös karaktär. Bengtsson menar att denna skiljelinje dras på olika sätt i skilda sammanhang beroende på transaktionens beskaffenhet och den aktuella regelns syften. Man kan därför inte tala om något enhetligt gåvobegrepp i civilrätten utan det finns endast vissa drag, som är gemensamma för alla gåvobegrepp i civilrätten, medan den närmare innebörden hos varje begrepp skiftar i olika civilrättsliga situationer. Detta innebär att det kan finnas rättshandlingar, som har gåvans återkommande drag och som kan klassificeras som en gåva exempelvis i sakrättsliga sammanhang samtidigt som den kan betraktas som en onerös rättshandling i obligationsrättsliga tvister. Det finns mycket som tyder på att civilrättsliga termer ofta har varierande betydelser i olika civilrättsliga sammanhang för att begreppsbildningen skall bli

[101] Se ovan s 78 f.
[102] Se ovan s 79.
[103] Bengtsson s 696 f.

funktionellt avpassad efter de olika reglernas syften. Bengtssons slutsatser skulle m a o ha betydelse för många andra civilrättsliga termer än gåva.

2.4.3 Betydelsen av att civilrättsliga termer skall användas i enlighet med sin allmänna civilrättsliga innebörd i skatterätten

Man kan som sagt inte alltid tala om någon enhetlig civilrättslig innebörd hos civilrättsliga termer, utan dessa synes emellanåt ha ett mer eller mindre varierande funktionellt innehåll vid tillämpningen av olika civilrättsliga regler. Man är då inte hjälpt av den princip som hävdas i skatterätten och som innebär att civilrättsliga termer i skatterätten skall uppfattas i sin hävdvunna civilrättsliga innebörd.[104]

Hagstedt menar att man istället normalt skall använda civilrättsliga termer enligt deras "allmänna civilrättsliga innebörd". Med detta uttryck syftar Hagstedt på termernas kärnrekvisit i enlighet med Bengtssons synsätt.[105] Det är emellertid lämpligare att med en terms "allmänna civilrättsliga innebörd" endast avse de moment som är helt identiska för alla de begrepp som täcks av termen.[106] Den närmare innebörden hos olika civilrättsliga termer i skatterätten kan sedan variera inom vissa gränser efter samma principer som i civilrätten. Man kan under dessa förutsättningar säga att man använder civilrättsliga termer enligt deras allmänna civilrättsliga innebörd.

I nästa kapitel skall diskuteras i vad mån man kan tillåta sig att använda civilrättsliga termer i skatterätten i betydelser som står

[104] Sandström SvSkT 1952 s 248 och Helmers s 233 f hävdar att civilrättsliga termer i allmänhet skall uppfattas i sin hävdvunna civilrättsliga innebörd. Jfr Mutén s 118.

[105] Hagstedt s 49 ff.

[106] Hagstedts framställning visar indirekt att det lätt leder till oklarhet om man tillämpar Bengtssons metodik. Följande citat belyser detta: "Är det istället fråga om en term med civilrättslig bakgrund blir den allmänna civilrättsliga innebörden utgångspunkt varefter får prövas om särskilda skatterättsliga ändamålssynpunkter motiverar en begränsning eller utvidgning av termens ursprungliga innebörd. Resultatet kan bli att t.ex. en term som "juridiska personer", vilken civilrättsligt utgör en beteckning för egendomsbindningar med fullständiga sakrättsliga verkningar, i ett skatterättsligt sammanhang anses innefatta även egendomsbindningar som saknar dessa sakrättsliga verkningar." (Hagstedt s 50.)

Hagstedts uppfattning att den närmare innebörden hos de olika kärnrekvisiten kan skifta i olika sammanhang står i överensstämmelse med Bengtssons synsätt. (Jfr Englund SvSkT 1973 s 149 f.) Däremot är det främmande för Bengtsson att en term skall beteckna något som helt saknar något av termens kärnrekvisit, i detta fall "fullständiga sakrättsliga verkningar". Exemplet är därför illa valt och ger intryck av att Hagstedt velat gå längre än Bengtsson. (Jfr Englund SvSkT 1973 s 149.) Det torde dock inte vara Hagstedts avsikt utan exemplet var närmast avsett som ett påpekande om hur termen faktiskt används i skatterätten. (Se Englund SvSkT 1973 s 150.) Frågan är dock om RR:s praxis ger stöd för denna ståndpunkt. (Se nedan s 230 ff.)

i strid med deras allmänna civilrättsliga innebörd.[107] I detta kapitel skall jag istället undersöka betydelsen av att civilrättsliga termer skall uppfattas i enlighet med sin allmänna civilrättsliga innebörd i skatterätten.

Inledningsvis skall påpekas att det finns åtskilliga skatterättsliga termer som har ett varierande innehåll i olika skatterättsliga sammanhang.[108] Grosskopf har visat att fåmansbolagsbegreppet uppfattas på ett varierande sätt vid tillämpningen av olika regler även om enhetligheten är relativt stor.[109] Det beror antagligen på att det är funktionellt att låta termernas betydelse skifta i olika sammanhang, om man därigenom får olika begrepp som är anpassade efter de skilda reglernas syften.[110]

Mot denna bakgrund vore det mindre tillfredsställande om civilrättsliga termer inte tilläts ha olika funktionella betydelser i skatterätten på grund av att man menar att kravet på förutsebarhet kräver att alla civilrättsliga termer skall ha en fast och klar innebörd i skatterätten.

Bengtsson har visat att man inte kan särskilja benefika rättshandlingar från andra rättsfigurer med helt eller delvis onerös bakgrund enbart med hjälp av de rekvisit som är gemensamma för alla gåvobegrepp.[111] Man tvingas då att finna andra sätt att

[107] Hagstedt behandlar denna fråga på s 43 ff. Se särskilt s 51 f.

[108] Se Hagstedt s 49 f.

[109] Grosskopf s 34 ff.

[110] I prop 1973:162 betonade dep chefen att man måste överge tanken på ett enhetligt skatterättsligt fastighetsbegrepp. Det fanns enligt honom behov av differentierade rättsregler, som fyllde olika funktioner, inom skatterätten. Han utvecklade detta på följande sätt: "Den enklaste och från terminologisk synpunkt redigaste lagstiftningsmetoden synes därför vara att helt begagna sig av de civilrättsliga definitionerna och med utgångspunkt häri meddela de särföreskrifter som behövs i de olika sammanhangen." (Prop 1973:162 s 295.) Fastighetsbegreppen i inkomst-, förmögenhets- och mervärdeskattelagarna skiljer sig åt i viss utsträckning. Se därom bl a GRS I s 614 och 802, Welinder I s 257, prop 1973:162 s 295, prop 1974:169 s 16 ff och s 36 f och RSV Im 1975:5.

Även om man i skattelagstiftningen inte uttryckligen talar om koncernbolag skiftar begreppen i olika regler. I 54 § KL (jfr 39 § 1 mom KL) omfattar reglerna s k oäkta koncerner, d v s där även ekonomiska föreningar ingår. I 43 § 3 mom kan moderföretaget vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening medan dotterbolagen måste vara aktiebolag. Vidare krävs det bl a att moderbolaget direkt eller indirekt äger mer än 9/10 av aktierna i dotterbolagen.

I andra sammanhang är koncernbegreppen vidare på så sätt att företag under gemensam ledning räknas som koncernbolag. (Se t ex 57 § 3 mom KL och RÅ 1964 ref 18.) Inget av dessa koncernbegrepp står för övrigt i överensstämmelse med aktiebolagslagens koncernbegrepp. (Jfr Lodin s 16 ff.)

I USA är den federala bolagsskattelagstiftningen gemensam för hela landet, medan den civilrättsliga aktiebolagstiftningen är delstatlig och skiftar mellan olika delstater. Man har därför tvingats att införa egna "aktiebolagsbegrepp" i den federala bolagsskattelagen. Alla bolag som uppfyller vissa kriterier behandlas som aktiebolag i skattehänseende vare sig de utgör aktiebolag enligt den delstatliga lagstiftningen eller ej. Sådana aktiebolag, som är organiserade som aktiebolag enligt den delstatliga lagstiftningen, betraktas som aktiebolag i skatteavseende även om de skatterättsliga kriterierna inte till alla delar är uppfyllda. P g a skatterättens fria ställning gentemot det civilrättsliga regelsystemet har domstolarna i speciella situationer — ofta då bolagsbildningen skett i skatteundandragande syfte — tillåtit sig att bortse från den formella aktiebolagsbildningen. Se närmare om dessa frågor i Lodin s 50 ff.

[111] Bengtsson s 694 ff.

avgöra om en rättshandling exempelvis skall följa reglerna för gåva eller för köp. Man ställs då inför svårlösta problem, som det inte finns några självklara lösningar på.

Det kan för övrigt påpekas att Hessler i olika sammanhang hävdat att man skall använda civilrättsliga termer i skatterätten på ett sådant sätt att de lösningar man stannar för blir ändamålsenliga ur skatterättslig synpunkt.[112]

Om man vill använda civilrättsliga termer, som har en varierande innebörd i civilrätten, på samma sätt i skatterätten som i civilrätten, måste gränsen mot andra rättsformer dras efter vad som är lämpligt vid tillämpningen av just den regel, som är aktuell. Det är då naturligt att domstolarna försöker att motivera varför man valt en viss lösning. Om RR slår fast efter vilka allmänna principer en regel, där en civilrättslig term ingår som rättsfaktumbeskrivning, skall bedömas, blir möjligheterna goda att förutse hur liknande fall kommer att bedömas.

Om man använder civilrättsliga termer i skatterätten på ett ur skatterättslig synpunkt ändamålsenligt sätt, har man möjligheter att komma tillrätta med olika försök att kringgå skilda skatteregler. Fiscus intar en ställning som ett slags tredje man vid beskattningen i förhållande till de rättshandlingar som de skattskyldiga vidtar. Bengtsson menar att gåvobegreppet i sakrättsliga sammanhang är avpassat för att skydda borgenärernas ekonomiska intressen gentemot olika transaktioner från gäldenärens sida.[113] Nielsen och Voipio synes vara inne på att fiscus — med eller utan en skatteflyktsklausul i lagstiftningen — borde åtminstone i vissa situationer vara skyddad mot sådana avtal och andra rättshandlingar, som kränker det allmännas rättigheter.[114]

Enligt min mening är det inte nödvändigt att laborera med speciella principer som endast gäller för kringgåendeförsök. Om man låter de civilrättsliga termer, som förekommer som rättsfaktumbeskrivningar i olika skatteregler, ha varierande betydelse i olika situationer kan man ge dessa termer en innebörd som får till följd att den kringgångna regeln kan omfatta det aktuella kringgåendeförsöket, om detta framstår som ändamålsenligt vid en

[112] Se t ex Hessler, Om stiftelser s 110 f och Hessler s 47. Jfr Karlgren s 80, som menar att en redovisningsfordran borde uppfattas olika vid tillämpningen av redovisningslagen och förskingringsbestämmelserna. Till detta synsätt synes Hessler ansluta sig. Se Hessler s 479 f.

[113] Se ovan s 78.

[114] Se ovan s 41 och Voipio s 53.

samlad bedömning. Man behöver då inte ta ställning till i vad mån det allmännas rättigheter kränkts eller ej. Med detta synsätt är det inte nödvändigt att ta ställning till om ett förfarande innebär att den skattskyldige försöker att kringgå en skatteregel eller ej. Det är naturligast att bedöma likartade situationer på samma sätt vare sig den skattskyldige har haft syfte att försöka spara skatt eller ej. Den förordade metoden fungerar emellertid endast så länge man uppfattar civilrättsliga termer i deras allmänna civilrättsliga innebörd i skatterätten. Om skatterättsliga skäl talar för att man skall använda en civilrättslig term i strid med dess allmänna civilrättsliga betydelse, exempelvis när det föreligger ett skatteflyktsförsök, är situationen mer komplicerad och svårlöst. Denna fråga skall diskuteras i nästa avsnitt.

Det är tänkbart att det skulle förenkla skattedomstolarnas verksamhet, om de hade möjlighet att inhämta besked från HD om hur civilrättsliga termer bör uppfattas i olika situationer, eftersom HD har sakkunskap i denna fråga. Lindencrona har varit inne på dessa tankar.[115] Det finns därför anledning att diskutera vilka fördelar och nackdelar ett sådant underställningsinstitut kan medföra om det infördes i svensk rätt. Jag har valt att belysa denna fråga med hjälp av fransk rätt, där ett sådant institut förekommer, vilket beror på att den sakliga rättsskipningskompetensen är relativt strängt fördelad mellan allmänna och administrativa domstolar.

Om en domare i en fransk förvaltningsdomstol upptäcker att han inte är behörig att bedöma en civilrättslig prejudiciell fråga, brukar han enligt praxis begära tolkningsbesked från behörig allmän domstol.[116] Tolkningsbesked brukar exempelvis inhämtas i frågor som rör rättskapacitet, personers rättsliga status, egendom — exempelvis äganderättsliga, nyttjanderättsliga och servitutsrättsliga problem — allmän avtals- och obligationsrätt samt arvsrätt.[117] Den domstol som erhållit ett yttrande om hur en viss civilrättslig term skall uppfattas från en annan domstol brukar i allmänhet lägga detta till grund för sitt avgörande i målet.[118]

Genom detta underställningsinstitut blir domstolarna specia-

[115] Lindencrona s 114.
[116] Tolkningsbesked inhämtas dock endast om den civilrättsliga frågan är svår att lösa. Se vidare Durand s 230 ff.
[117] Durand s 233.
[118] Se närmare om de problem, som kan uppstå i detta sammanhang Durand s 240 ff.

liserade samtidigt som den fördelen uppnås att förvaltningsdomstolarna och de allmänna domstolarna i princip respekterar varandras beslut.[119] Rättstillämpningen blir därigenom enhetlig i så måtto att en rättshandling bedöms på samma principiella sätt i skatterättsliga och civilrättsliga mål.[120] Det bör dock påpekas att förvaltningsdomstolarna inte känner sig helt bundna av civilrättslig begreppsbildning utanför de områden, där tolkningsbesked brukar inhämtas enligt praxis.[121]

Underställningsinstitutet i fransk rätt synes egentligen inte ha ifrågasatts i fransk doktrin. Man har dock påpekat att det emellanåt leder till att processen blir onödigt utdragen på grund av att målet måste skjutas upp i avbidan på att domstolen inhämtar tolkningsbesked.[122]

Underställningsinstitutet i den form det har i Frankrike förutsätter att de civilrättsliga termer, som domstolarna inhämtar tolkningsbesked om, har exakt samma innebörd i skatterätten och i civilrätten. Om HD skulle yttra sig över hur en civilrättslig term skall uppfattas, blir domstolens tolkningsbesked endast användbart om HD tar ställning till vilken betydelse termen har i den situation, som är aktuell i målet. En sådan bedömning kräver ingående kunskaper i skatterätt och medför antagligen en hel del utredningsarbete. Troligen finns det anledning att anta att en förvaltningsdomstol skulle vara kapabel att klarlägga en civilrättslig terms allmänna civilrättsliga innebörd utan att behöva inhämta tolkningsbesked från en allmän domstol. I svensk rätt är dessutom RR och HD två från varandra fristående domstolar och det skulle därför innebära en nydaning ur statsrättslig synpunkt om RR skulle vara tvungen att inhämta och följa utlåtanden från HD i olika tolkningsfrågor. Det franska underställningsinstitutet är en produkt av kompetensregler, som vi inte har någon motsvarighet till i svensk rätt. Det är därför inte förvånande att detta institut passar illa i vårt statsrättsliga system. Även om man bortser från detta synes det merarbete, som ett underställningsinstitut skulle medföra för domstolarna, inte motsvaras av några avgörande fördelar. Det franska underställningsinstitutet synes därför kunna undvaras i svensk rätt.

[119] Durand s 440 f.
[120] Jfr Durand s 439 ff.
[121] Se t ex Trotobas s 476 ff. Se även Morange s 646 ff. Jfr Helmers s 171 f och Sandström SvSkT 1952 s 267.
[122] Durand s 2.

Avslutningsvis skall jag något beröra frågan om analog tillämpning av civilrättsliga regler.

Ljungman har undersökt hur skattefordran behandlas i skattepraxis och han menar att svenska domstolar varit beredda att subsidiärt gripa till civilrättsliga regler när skatteförfattningarna inte lämnat någon ledning för hur skattefordran skall behandlas.[123] Ljungman drar av detta följande slutsatser:

> Fråga är, om icke denna civilrättens subsidiära tillämplighet varit så genomgående, att man skulle våga ställa en generell regel härom och då öppet taga med i beräkningen de begreppsjuridiskt färgade felslut, som en sådan regel måhända i något enda enskilt fall kan föra med sig. Eftersom regeln ifråga skulle gälla endast om annat icke framginge av omständigheterna, förelåge knappast någon risk för en alltför formell tillämpning på ändamålsenlighetens bekostnad.[124]

Även om Ljungman uttalar sig om termen skattefordran, skall här undersökas om denna princip är lämplig att tillämpa över hela skatteområdet.

Inom den offentliga rätten har bl a Jägerskiöld betonat att civilrättsliga principer och regler spelar en stor roll inom förvaltningsrätten.[125]

Man går dock för långt om man hävdar att civilrättsliga lösningar alltid skall vara subsidiärt tillämpliga när det saknas skatterättslig reglering i en fråga. Det kan vara lika naturligt att använda sig av specifikt skatterättsliga lösningar som stöder sig på allmänna skatterättsliga principer. Målsättningen bör vara att resultatet blir funktionellt och ändamålsenligt. Endast om en civilrättslig förebild uppfyller dessa krav bättre än en specifikt skatterättslig lösning, är det lämpligt att använda den civilrättsliga modellen analogt i skatterätten. Om man använder civilrättslig begreppsbildning analogt i skatterätten har man emellertid möjlighet att anpassa denna lösning efter de speciella förhållanden som råder i skatterätten. Detta skulle då tala mot Ljungmans farhågor för att tillämpningen skulle kunna bli alltför formell på ändamålsenlighetens bekostnad.

Sammanfattningsvis kan sägas att det synes vara naturligt att

[123] Ljungman s 66.
[124] Ljungman s 66 f.
[125] Jägerskiöld, Professuren i offentlig rätt-förvaltningsrätt s 158.

använda civilrättsliga termer på samma funktionella sätt i skatterätten som i civilrätten. Tanken är dock inte att termernas innebörd skall variera skönsmässigt inom skatterätten med stöd av mer eller mindre löst antagna skatterättsliga syften och målsättningar. Istället skall man bedöma den situation, som är aktuell, efter samma grunder som i civilrätten. Det innebär att termens innebörd kan tillåtas variera inom vissa ramar för att kunna tillgodose de skilda reglernas olika syften. Det är då möjligt att i stor utsträckning komma fram till materiellt tillfredsställande beslut i rättstillämpningen. RR har då möjlighet att som prejudikatbildande instans klarlägga vilka skäl som är av betydelse vid användningen av civilrättsliga termer i olika skatterättsliga sammanhang. Därigenom skulle de skattskyldigas möjligheter att förutse domstolarnas ställningstaganden till olika förfaranden bli goda.

2.4.4 I vilka situationer kan en civilrättslig term användas i strid med dess allmänna civilrättsliga innebörd i skatterätten?

2.4.4.1 Allmänt

Mot bakgrund av den diskussion, som fördes i föregående avsnitt, skall jag undersöka i vad mån det är möjligt och lämpligt att använda en civilrättslig term på ett specifikt skatterättsligt sätt, vilket enligt min terminologi innebär att det skatterättsliga begreppet saknar ett eller flera av termens kärnrekvisit.

Hagstedt gör gällande att en sådan "användning" av civilrättsliga termer undantagsvis kan vara motiverad.[126] Han fortsätter:

> Anledningen till en sådan omtolkning kan variera. Även om man avvisar ett "wirtschaftliche Betrachtungsweise" som grundprincip för rättstillämpningen är det kanske likväl inte uteslutet att ett sådant betraktelsesätt stundom tillmäts betydelse, men en omtolkning kan också göras av rättvisehänsyn, för att finna lämpliga skattesubjekt eller för att undvika en komplicering av rättstillämpningen.[127]

[126] Hagstedt s 51.

[127] Hagstedt s 51. Hellner menar att man kan bortse från civilrättsliga förhållanden, om transaktionens reella innebörd talar för detta. Han förordar dock en restriktiv tillämpning av denna princip med hänsyn till att "varje avsteg från de civilrättsliga reglerna skapar ett osäkerhetstillstånd för de skattskyldiga". Se Hellner s 114.

I SOU 1963:52 s 101 uttalar skatteflyktskommittén att RR inte alltid känner sig bunden av civilrättsliga regler och begreppsbestämningar. Jfr även Welinder II s 230.

Hagstedts synpunkter är intressanta, men samtidigt är de inte tillräckligt väl underbyggda för att man direkt skall kunna ta ställning till i vad mån dessa "omtolkningsgrunder" är lämpliga eller i vilken utsträckning de ger uttryck för gällande svensk skatterätt.[128] Dessa frågor skall därför diskuteras i samband med genomgången av svensk rättspraxis i nästa kapitel.

Hagstedt anser vidare att en "omtolkning" av civilrättsliga termers innebörd inte får gå för långt, eftersom de skattskyldigas möjligheter att förutse domstolarnas ställningstaganden då skulle reduceras.[129] Enligt Hagstedt är benägenheten att uppfatta en civilrättslig term på ett specifikt skatterättsligt sätt mindre om den har en klart avgränsad innebörd, som med hänsyn till förutsebarheten inte bör deformeras alltför mycket, än beträffande termer som har en mer varierande betydelse.[130]

Det är säkert riktigt att de skattskyldiga i allmänhet inte skulle speciellt uppmärksamma, om en term som har olika funktionella betydelser i skilda sammanhang gavs en skatterättslig innebörd som står i strid med dess allmänna civilrättsliga innebörd. Å andra sidan skulle många bli förvånade om exempelvis ett aktiebolag inte skulle klassificeras som ett skattesubjekt.

Hagstedts slutsatser är enligt min mening inte invändningsfria. Som jag tidigare har hävdat, är det verklighetsfrämmande att kräva att en lekman skall kunna förutse hur civilrättsliga termer kommer att uppfattas av skattemyndigheterna och skattedomstolarna åtminstone i mer komplicerade fall. I dessa situationer är det mera realistiskt att utgå ifrån att domstolarnas användning av civilrättsliga termer skall om möjligt vara förutsebar för en fackman, dvs oftast en skattejurist. Denne torde finna det lika anmärkningsvärt att en civilrättslig term, som har varierande betydelse i civilrätten, används i skatterätten i strid med dess allmänna civilrättsliga innebörd, som om en mera enhetlig term uppfattades på detta sätt. Förutsebarheten är varken bättre eller sämre i det förstnämnda än i det sistnämnda fallet.

Jag har tidigare påpekat att det kan finnas civilrättsliga och

[128] Se även Englund SvSkT 1973 s 149.

[129] Hagstedt s 51 f. Jfr Hellner s 114.

[130] Hagstedt s 51 f. Welinder har framfört liknande åsikter: "I andra fall använder skattelagen tekniska uttryck, vilka ej fullständigt bestämmes. Ifråga om t ex aktiebolag och ekonomisk förening är detta ej nödvändigt, då dessa ges en klar civilrättslig definition — däremot kan ifrågasättas huruvida man vid bedömningen om en anförtrodd stiftelse eller ett enmansdödsbo skall anses som ett självständigt skattesubjekt är helt bunden av civilrättens regler . . . " Welinder II s 230.

ekonomiska skäl, som talar för att man bör vara försiktig med att använda civilrättsliga termer i skatterätten i strid med deras allmänna civilrättsliga innebörd.[131] I tysk rätt hävdar man mycket starkt att civilrättens "ordningsfunktion" kräver att civilrättsliga termer normalt uppfattas på samma sätt i civilrätten som i skatterätten.[132] Denna uppfattning synes dock bygga på att civilrättsliga uttryck har en enhetlig betydelse i civilrätten. Om man översätter denna princip till min terminologi, skulle det innebära att det ofta finns anledning att bruka civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang i deras allmänna civilrättsliga betydelse.

Det är dock förhastat att dra den slutsatsen att civilrättsliga termer därför alltid måste uppfattas enligt sin allmänna civilrättsliga innebörd. Den civilrättsliga avtalsfriheten gör det möjligt att sluta en mängd civilrättsligt giltiga avtal, som inte har det ekonomiska och rättsliga innehåll, som man normalt förknippar med denna rättshandling i skatterätten. Följande exempel hämtat från rättspraxis stöder denna uppfattning.

I RSV Dt 1974: 21 övervägde en skattskyldig att bl a sälja en jordbruksfastighet till lantbruksnämnden för att sedan återköpa en del av fastigheten där mangårdsbyggnaden var belägen. Av framställningen om förhandsbesked framgick att syftet med transaktionerna var att han skulle erhålla s k fast avdrag vid realisationsvinstbeskattningen, vilket man inte är berättigad till om man säljer en fastighet som inte har någon bostadsfastighet. Sökanden ansökte om förhandsbesked huruvida han var berättigad till s k fast avdrag ifall han eller hans dotter återköpte en del av fastigheten av lantbruksnämnden.

Såväl RSV:s nämnd för rättsärenden som RR ansåg att han var berättigad till s k fast avdrag vare sig han eller hans dotter återköpte fastigheten.

Transaktionerna omfattade två formellt oantastliga rättshandlingar, en försäljning och ett återköp av samma fastighetsdel. Formellt stod den skattskyldige risken för att lantbruksnämnden inte ville sälja tillbaka fastighetsdelen till honom. Denna risk torde dock vara obefintlig i praktiken. Lantbruksnämnden hade sannolikt lovat den skattskyldige att han skulle få köpa tillbaka fastighetsdelen om han sålde hela fastigheten till den. Av referatet framgår att försäljningen och återköpet skulle ske vid samma tillfälle. Mot denna bakgrund synes de rättsliga och ekonomiska

[131] Se t ex ovan s 29 ff.
[132] Se ovan s 29 ff.

konsekvenser, som försäljningen av fastighetsdelen medförde vara av övervägande formell art och det fanns därför ingen anledning att beakta dem vid en skatterättslig bedömning av situationen. Naturligare är då att se rättshandlingarna sammantagna som en försäljning av jordbruksmarken och på denna grund vägra lantbrukaren s k fast avdrag vid realisationsvinstbeskattningen.[133]

Det sista exemplet visar att man måste tillmäta en rättshandlings ekonomiska innebörd en väsentlig betydelse när man tillämpar skattereglerna. I västtysk skatterätt är man ense om att den civilrättsliga betydelsen hos en term får vika för en avvikande skatterättslig tolkning om starka skatterättsliga skäl talar för denna lösning. Det synes därför vara naturligt att se de skäl som talar för att en civilrättslig term skall uppfattas enligt sin allmänna civilrättsliga innebörd som tolkningsdata, som skall vägas samman med andra tolkningsdata såsom transaktionens ekonomiska innebörd.

Om en civilrättslig term används i en specifikt skatterättslig betydelse med stöd av stadgad praxis är kravet på förutsebarhet uppfyllt. Problem uppkommer istället första gången man tillämpar en regel på detta sätt. Det är säkert mycket svårt att finna riktlinjer i domstolarnas praxis, som gör det möjligt att förutse att en aktuell rättshandling skall bedömas på ett sätt som står i strid med den civilrättsliga begreppsbildningen. Man har dock gjort gällande bl a i Finland och Norge att domstolarnas tillämpning av reglerna mot skatteflyktsförsök följer vissa allmänna principer, som gör det möjligt att bilda sig en relativt god bild av vilka transaktionstyper som accepteras i olika sammanhang, även om det alltid finns gränsfall, där det är svårt att göra en tillförlitlig prognos om hur domstolarna kommer att bedöma situationen.[134] Det synes vara naturligt att kräva att civilrättsliga termer endast uppfattas på ett specifikt skatterättsligt sätt, om detta sker på ett enhetligt sätt med stöd av allmänna principer, som reglerar vad som krävs för att civilrättsliga rättshandlingar skall kunna accepteras i skatterätten i enlighet med sin civilrättsliga form. Dessa

[133] Jfr SOU 1975:77 s 167. HD har i olika sammanhang, där enskilda försökt att kringgå lagstiftning, uttalat i principiellt likartade fall att de båda rättshandlingarna tillkommit i ett sammanhang och att de därför skall ses som en transaktion. Se t ex NJA 1955 s 449 och 1966 s 66. Enligt detta synsätt skulle lantbrukaren ursprungligen sålt endast den fastighetsdel som inte återköptes till Lantbruksnämnden.

[134] Se ovan s 45 ff.

regler bör då gälla oavsett om de skattskyldiga försöker att kringgå olika skatteregler eller inte. I nästa kapitel skall undersökas i vad mån man följer några sådana principer i svensk rättstillämpning.

2.4.4.2 Kringgåendeförsök

Jag skall i detta avsnitt undersöka hur man kan angripa skatteflyktsproblematiken mot bakgrund av de allmänna slutsatserna i föregående avsnitt.

Helmers menar att kringgående av skattelag bör karakteriseras som ett allmänt lagtolkningsproblem, som rättspraxis inte löst genom att ställa upp någon särskild tolkningsregel.[135] En kringgången regel kan enligt Helmers extenderas att omfatta det aktuella fallet, om tolkningen sker med stöd av gängse lagtolkningsmetoder. Faller inte den skattskyldiges åtgärd inom det på angivet sätt uttolkade stadgandet föreligger en lucka i skattelagen, som det ankommer på lagstiftaren att tillsluta. Denna lagtolkning torde enligt Helmers bäst tillgodose kravet på förutsebarhet och frihet från godtycke.[136]

Konsekvenserna av Helmers' resonemang synes vara att kringgåendeförsök oftast måste angripas genom lagstiftning, vilket för övrigt är gängse uppfattning i svensk skatterättslig doktrin.[137]

Aarbakke har en principiellt annorlunda syn i denna fråga. Han utvecklar sin uppfattning på följande sätt:

> Jeg antar at rettssikkerhet her betyr at "noen" skal kunne innrette seg etter sin egen bedømmelse av et saksforhold. "Noen" skal kunne slå opp lovteksten, lovmotivene eller rettspraksis, og det han finner der, skal han kunne stole på at dommeren vil holde seg etterrettelig.
>
> Til rettssikkerhet i denne forstand er det flere ting å si. Hvem er denne "noen"? Det er neppe alminnelige borgere eller alminnelige næringsdrivendende som konstruerer transaksjoner av det slag som kalles omgåelse. Det dreier seg stort sett om ordninger som det krever både fantasi, innsatsvilje og kunnskaper å arbeide seg fram til. Det dreier seg kort sagt om profesjonelt arbeid, utført av personer som har inngående kjennskap til skattematerien, som är trenet i skatteplanlegging, og som har gjort det til et yrke å utvikle og

[135] Helmers s 509.
[136] Helmers s 509.
[137] Se t ex Helmers s 509, Welinder II s 255 och SOU 1963:52 s 100. Jfr Grosskopf, Bergström och Lindencrona, Kringgående av skattelag s 73 ff, s 93 ff resp s 105 ff.

> omsette omgåelsetransaksjoner. Men da blir rettssikkerhet i den nevnte forstand nærmest bare en forutsetning for at disse "varer og tjenester" skal kunne utvikles og omsettes. Og spørsmålet om denne rettssikkerhetens gjennomslagskraft blir — noe på spissen satt — et spørsmål om det er domstolenes sak å sørge for at skattekonsulentene skal ha slike varer å selge. For meg virker svaret enkelt: Det er neppe domstolenes sak å opprettholde dette marked.
>
> Med dette er det ikke min mening å hevde att borgerne ikke skal kunne inrette seg på en bestemt oppfatning av et skattespørsmål. Men dette hensyn kan dommeren vurdere konkret: Fortjener denne borger i denne sak å få opprettholdt sine forventninger? Noen ganger må svaret bli ja, andre ganger nei. I omgåelsetilfellene må svaret ofta bli nei; andre verdipremisser må slå igjennom.[138]

Aarbakke menar att domstolarna kan ingripa mot kringgåendeförsök för att på så sätt hindra skattekonsulter och andra att missbruka skattereglerna. Han menar att dessa grupper inte kan åberopa legalitetsprincipen till sitt skydd.

Aarbakke anser fortsättningsvis att domstolarna skall ingripa mot illojala försök att utnyttja skattereglerna för att uppnå skatteförmåner.[139] Samtidigt måste man enligt Aarbakke acceptera att de skattskyldiga på ett "lojalt" sätt anpassar sitt handlande till skattelagstiftningen i syfte att spara skatt. Han påpekar dock att det är svårt att dra gränsen mellan lojal och illojal skatteanpassning, dvs skatteplanering och skatteflyktsförsök. Aarbakke drar upp följande riktlinjer för hur man skall skilja mellan dessa transaktionstyper:

> Vel er det så at det byr på problemer å angi en klar grense for den illojale tilpasning. Men dette hindrer ikke at det kan trekkes en grense, om enn uklar. Domstolene kan trekke en grense ved simpelthen å statuere at de transaksjoner de får seg forelagt, befinner seg på den ene eller den annen side av det man kan kalle lojalitetsgrensen. Ett eller flere slike eksempler kan gi meget god praktisk veiledning for fremtiden.[140]

Aarbakke betonar att denna princip är underkastad vissa begränsningar med hänsyn till legalitetsprincipen. Lagtexten måste väga tungt vid domarens totalvärdering av situationen och be-

[138] Aarbakke s 140.
[139] Aarbakke s 140 ff.
[140] Aarbakke s 141 f.

gränsa andra tolkningsdatas genomslagskraft. Slutresultatet måste därför enligt Aarbakkes mening bli en kompromiss mellan de resultat olika tolkningsdata talar för.[141]

Aarbakke förordar att man angriper skatteflyktsförsök med hjälp av allmänna lagtolkningsprinciper. Sådana tankar ligger bakom olika allmänna skatteflyktsklausuler i skilda länder.[142]

Den föreslagna allmänna skatteflyktsklausulen i Sverige är avsedd att träffa illojala skatteflyktsförsök.[143]

Enligt min mening har debatten alltför mycket varit inriktad på att isolerat lösa de konflikter, som olika skatteflyktsförsök medför. Det är naturligtvis lika angeläget att behandla det motsatta fallet, nämligen att den skattskyldige påfordrar att beskattningen skall ske med utgångspunkt från hans avsikt med transaktionen och inte utifrån den valda civilrättsliga beteckningen. Jag har tidigare hävdat att dessa båda fall bör bedömas på samma sätt, vilket förutsätter att de tolkningsprinciper man tillämpar i kringgåendesituationer bör gälla generellt för alla fall.

Aarbakkes förslag till hur man skall lösa kringgåendeproblematiken är som synes bara en grov och föga konkret skiss. Det är därför knappast möjligt att ta ställning till hans lösningsförslag, innan jag har behandlat svensk rättspraxis. Jag har därför valt att diskutera hans lösning i kapitel 4.

Sammanfattningsvis kan följande konstateras. Det finns företrädare för olika uppfattningar om hur de konflikter, som uppstår när de skattskyldiga försöker att kringgå olika skatteregler, skall lösas. I västtysk rätt har man varit inne på att dessa problem kan lösas genom allmänna regler, som införts i skattelagstiftningen. Aarbakke förordar att domstolarna skall ingripa mot transaktioner, som framstår som illojala mot skattelagstiftningens syften, utan att han menar att särskild lagstiftning behöver införas. Andra förordar att man försöker stoppa olika typer av kringgåendeförsök — eller göra dem ekonomiskt olönsamma — genom speciallagstiftning. Det är naturligtvis teoretiskt tänkbart att man även kan tänka sig en kombination av dessa uppfattningar, dvs

[141] Aarbakke s 142.
[142] Se ovan s 35 ff och s 45 ff.
[143] Se t ex nedan s 281.

att man löser problemen dels enligt allmänna tolkningsprinciper dels genom speciallagstiftning.

2.4.5 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan följande sägas. Frågan om hur civilrättsliga termer skall tillämpas i olika situationer kan inte lösas med hjälp av allmänna principer om att skatterätten är bunden av eller fristående från civilrätten. Många civilrättsliga termer synes nämligen ha en varierande funktionell betydelse i olika civilrättsliga sammanhang. Det är därför mest naturligt att civilrättsliga termer även har varierande innebörd i skatterätten.

Det är opraktiskt och förvirrande om civilrättsliga termer mera allmänt betecknar helt eller delvis andra saker i skatterätten än i civilrätten. Därför synes det lämpligt att olika civilrättsliga uttryck normalt inte ges en alltför avvikande innebörd i skatterätten och att de rekvisit som är gemensamma för alla de begrepp som omfattas av en term i civilrätten även återfinns hos dess olika skatterättsliga begrepp. Detta synsätt står i överensstämmelse med civilrättslig begreppsbildning i så måtto att man kan säga att uttrycket tillämpas enligt sin "allmänna civilrättsliga innebörd". Ur rättssäkerhetssynpunkt synes denna lösning vara acceptabel.

Det hävdas att domstolarnas avgöranden i möjligaste mån skall vara förutsebara för de skattskyldiga. En lekman har dock svårt att sätta sig in i hur domstolarna resonerar i mer komplicerade fall. Det kan t ex vara svårt att klart utläsa av domskälen i många mål efter vilka principer domstolen bedömer olika situationer. Detta förhållande i kombination med skattelagstiftningens tekniska och svåröverskådliga utformning talar för att det är mer realistiskt att utgå ifrån att en skattejurist — eller annan sakkunnig med motsvarande kunskaper — skall kunna förutse hur domstolarna kan komma att bedöma olika handlingsalternativ i mer komplicerade situationer. Den skattskyldige kan sedan konsultera den sakkunnige för att få reda på vilken lösning han bör välja.

I detta avsnitt har presenterats olika lösningar för hur skatteflyktsproblematiken skall lösas. Lösningarna skall diskuteras närmare i kapitel 4.

Slutligen bör det betonas att min utgångspunkt är att det är

naturligt att i princip behandla civilrättsliga termer på samma sätt oberoende av om resultatet är till fördel eller till nackdel för de skattskyldiga. Målsättningen bör alltid vara att i möjligaste mån finna lösningar, som är tillfredsställande vid en samlad skatterättslig bedömning.

3 SVENSK RÄTTSPRAXIS

3.1 Inledning

I detta kapitel analyseras hur civilrättsliga termer uppfattas i svensk rättspraxis. Först undersöker jag efter vilka principer RR angriper sådana skatteflyktsförsök, som kännetecknas av att de skattskyldiga väljer ett annat civilrättsligt handlingsalternativ än den kringgångna regeln är avsedd för. I kapitel 4 diskuteras sedan hur man kan angripa de skatteflyktsfall, som RR inte kan antas vara beredd att ingripa mot. Det kan tänkas att RR klassificerar en del skatteflyktstransaktioner som skenrättshandlingar. Jag granskar därför först i vad mån det finns skäl att misstänka att man tillämpar ett vidare skentransaktionsbegrepp i skatterätten än i civilrätten.

I resten av kapitlet undersöker jag i vad mån det är möjligt att lösa olika rättstillämpningsproblem på ett ur skatterättslig synpunkt ändamålsenligt sätt, om man utgår ifrån att civilrättsliga termer ofta kan — men inte nödvändigtvis måste — ha en varierande funktionell betydelse i olika skatterättsliga sammanhang. Praxis, som rör blandade fång, benefika barnreverser, äganderättens övergång vid fastighetsköp och olika rättssubjekt, behandlas. Jag har valt dessa rättstillämpningsfrågor, eftersom de rymmer principiellt och — i de flesta fall — praktiskt viktiga problem.

3.2 Rättshandlingars skatterättsliga innebörd

3.2.1 Skenrättshandlingar i civilrätten

En skenrättshandling brukar definieras som en rättshandling som företas utan avsikt att den skall genomföras enligt sitt angivna innehåll.[1]

I förarbetena till 34 § avtalslagen redogjorde man för innebörden hos termen skenrättshandling.[2] Enligt obligationsrättskommittén skiljer sig skenrättshandlingar från andra rättshandlingar på följande sätt:

> Från övriga fall av bristande överensstämmelse mellan vilja och viljeuttryck skilja sig dessa s. k. simulerade rättshandlingar därigenom att kontrahenterna i fullt samförstånd åt sin rättshandling giva ett annat innehåll än det, som överensstämmer med deras verkliga vilja och mening.[3, 4]

Skenrättshandlingar kännetecknas alltså av att det är fråga om en — från parternas sida — medveten skillnad mellan parternas gemensamma vilja och rättshandlingens objektiva förklaringsinnehåll, dvs den objektiva form transaktionen har om man bortser från kontrahenternas syften.[5] Rättshandlingar ingås ofta för skens skull i syfte att undgå rättsverkningarna av tvingande lagstiftning såsom jordförvärvslagens ogiltighetsregler, men parternas syften behöver inte nödvändigtvis vara klandervärda.[6]

[1] Jfr Juridikens termer s 205 under uppslagsordet skenrättshandling.

[2] 34 § avtalslagen definierar inte begreppet skenrättshandling utan innehåller istället en specialregel, som innebär att godtroende tredjeman kan hävda en skenrättshandling gentemot någon av dem som genomförde transaktionen. Se vidare om denna bestämmelse Vahlén s 110 ff.

[3] Obligationsrättskommittén s 144. Det är naturligtvis möjligt för en enskild att genomföra en skenrättshandling utan medverkan av någon annan person. En sådan handling följer dock i tillämpliga delar samma regler som andra simulerade rättshandlingar och den kommer därför inte att behandlas för sig i denna framställning.

[4] Kommittén skilde mellan två typer av skenrättshandlingar: "Meningen kan antingen vara, att rättshandlingen över huvud icke skall grunda någon rätt för den enligt dess innehåll berättigade, eller ock att denne skall förvärva en mindre omfattande rätt än innehållet giver vid handen" (s 143 f). Dessa skenrättshandlingar brukar kallas simulerade respektive dissimilerade rättshandlingar (jfr t ex Juridikens termer s 200 och s 47). Den förstnämnda skiljer sig dock inte på något principiellt sätt från den sistnämnda, utan den simulerade rättshandlingen är endast ett specialfall av den dissimilerade rättshandlingen. Det finns därför ingen anledning att tala om två slags skenrättshandlingar, eftersom det inte finns någon anledning att skilja mellan dessa typer av simulerade rättshandlingar.

[5] Enligt Vahlén (s 114) skall man inte blanda in parternas syften när man fastställer rättshandlingens objektiva förklaringsinnehåll. Detta skall fastställas med hjälp av vanliga tolkningsmetoder men med bortseende av parternas syfte. Det objektiva förklaringsinnehållet är m a o rättshandlingens innehåll såsom det framstår för en utomstående iakttagare. Tredje man kan med stöd av 34 § avtL göra gällande rättshandlingen enligt detta innehåll om han är i god tro.

[6] Vahlén s 111 f.

Även om en av parterna inte hade för avsikt att genomföra transaktionen enligt dess innehåll, föreligger inte en skenrättshandling i det fall att motparten inte var medveten om denna avsikt, när rättshandlingen kom till. Ett avtal som inte fullgörs enligt sitt innehåll kan inte klassificeras som en simulerad handling om avtalet ursprungligen var allvarligt menat. I båda dessa fall var rättshandlingen allvarligt menad från åtminstone ena partens sida när överenskommelsen kom till. Transaktionen uppfyller då inte de krav man ställer på en skenrättshandling.

Termen skenrättshandling synes ha en väl avgränsad innebörd i civilrätten. Detta hindrar dock inte att det förekommer diskussioner i civilrättslig doktrin om exempelvis säkerhetsöverlåtelser är skenrättshandlingar eller ej.[7]

3.2.2 Skenrättshandlingar i skatterätten

I detta avsnitt skall behandlas några kontroversiella fall, där det kan diskuteras i vad mån RR lagt ett specifikt skatterättsligt skenrättshandlingsbegrepp till grund för beskattningen. En vanlig typ av skenrättshandlingar i regeringsrättens praxis gäller aktieförsäljningar.

I RÅ 1943 fi not 712 yrkade R avdrag för realisationsförlust mot realisationsvinst, som hade uppkommit under det aktuella beskattningsåret. Förlusten uppstod genom att R sålde aktier vid beskattningsårets utgång till då gällande minimikurser. Aktierna återköpte R en månad senare för ett 1 700 kr lägre pris. R:s köpare hade inte betalat något för aktierna utan köpeskillingen hade efterskänkts.

RR:

Enär av vad i målet förekommit framgår, att försäljningen av omförmälda aktier tillkommit för skens skull, och förty därigenom icke, såsom R i deklarationen oriktigt uppgivit, för honom uppkommit förlust, finner Reg.R. skäligt att med ändring av KammarR:s utslag fastställa prövn:ndns beslut.

Omständigheterna i målet gör det troligt att det inte var fråga om någon verklig försäljning från R:s sida. R hade kort efter beskattningsårets utgång "återköpt" aktierna och den tidigare köparen hade inte behövt erlägga något för aktierna. R och köparen hade

[7] Se diskussioner i Vahlén s 112 ff angående säkerhetsöverlåtelser.

uppenbarligen i samråd försökt att tillskapa en avdragspost för R. R:s aktieförsäljning synes alltså vara en typisk skenrättshandling.[8]

I RÅ 1949 fi not 278 yrkade W avdrag för realisationsförlust, som uppgick till cirka 54 000 kr mot realisationsvinst, som hade uppkommit under det aktuella beskattningsåret. Av denna förlust belöpte cirka 38 000 kr på en aktieförsäljning till W:s mor. Aktierna hade han dock senare återköpt från sin mor. RR vägrade W avdrag för denna förlust på 38 000 kr på grund av att försäljningen till W:s mor ansågs ha tillkommit för skens skull.[9]

Andra aktieförsäljningar till W:s släktingar godtogs dock.[10] Man kan därför förmodligen vara säker på att försäljningen inte underkändes på grund av att försäljningen skedde till en närstående. Antagligen ansåg RR att någon försäljning till W:s moder aldrig skett eller att W var berättigad att köpa tillbaka aktierna för samma belopp genom en dold överenskommelse mellan W och hans mor. Vare sig domstolen resonerat på det ena eller på det andra sättet synes det klart att W:s försäljning kan betecknas som en skenrättshandling.[11]

I RÅ 1955 fi not 1180 ägde V en revers på cirka 17 000 kr, som hade utfärdats av ett aktiebolag, där V ägde 1/3 av aktierna. Sedan bolaget blivit likvidationsmässigt och reversen värdelös, överlät V skuldebrevet till sin syster för 50 kr och yrkade avdrag för förlusten såsom realisationsförlust mot under året uppkommen realisationsvinst. V vägrades avdrag för denna förlust av samtliga instanser. Domstolarnas utslag var dock inte motiverade.[12]

Skatteflyktskommittén menade att RR ansåg att försäljningen skett för skens skull. Kommittén verkade grunda detta påstående på att taxeringsmyndigheterna hade invänt att försäljningen skett för skens skull.[13] Det är emellertid inte klart hur RR resonerade. Ingen domstol motiverade sin dom.[14]

Reversen synes ha haft ett mycket ringa värde och möjligen var

[8] Av samma åsikt Helmers s 290, SOU 1963:52 s 74 och Wennergren SN 1965 s 324.
[9] Av referatet i RSvSkT 1950 s 57 framgår att det var fråga om en aktieförsäljning.
[10] Se RSvSkT 1950 s 57.
[11] RR har för övrigt använt samma lokution som i RÅ 1943 fi not 712. Helmers s 290, SOU 1963:52 s 74 f och Welinder II s 252 anser att aktieförsäljningen skett för skens skull. Englund (SvJT 1970 s 398) menar att fallet är ett "extremt exempel på kringgående". Även om referatet i notisen är kortfattat talar allt för att aktieförsäljningen skett för skens skull.
[12] Redogörelsen är kompletterad med uppgifter från referatet i RSvSkT 1956 s 44.
[13] SOU 1963:52 s 75. Se även SOU 1975:77 s 84. Jfr GRS II (4 uppl) s 556.
[14] Se även Englund SvJT 1970 s 398. Jfr Welinder II s 252 med not 2 och RSvSkT 1956 s 44.

den helt värdelös. Det var uppenbarligen enbart skatterättsliga överväganden som låg bakom V:s försäljning.[15] Han ville få avdrag för den förlust han hade gjort p g a att reversen hade minskat i värde genom att överlåta skuldebrevet till sin syster. Englund menar att överlåtelsen ansetts allvarligt menad men att transaktionerna, bortsett från de åsyftade skattekonsekvenserna, enligt RR:s mening saknat någon rimlig ekonomisk motivering och av detta skäl frånkänts relevans i beskattningsavseende.[16]

Referaten i såväl regeringsrättens årsbok som i Svensk skattetidning är emellertid för kortfattade för att det skall vara möjligt att på ett någorlunda säkert sätt kunna tolka vad domstolarna grundat sina domslut på. Enligt min mening saknas det anledning att fästa någon större vikt vid detta notismål, som ju är kortfattat och intetsägande refererat i regeringsrättens årsbok.[17]

I RÅ 1964 fi not 1297 var omständigheterna i korthet följande.

C hade under en följd av år sålt aktier, som hon hade innehaft i minst fem år till en bankirfirma strax före den tidpunkt då utdelningen var tillgänglig för lyftning.[18] Sedan bankirfirman lyft årets utdelning, återköpte C samma aktier till ett pris som motsvarade C:s försäljningspris med avdrag för utdelningen jämte bankirfirmans provision. Återköpspriset hade inget samband med aktiernas börskurs.

Vid 1959 års taxering beskattade PN C för den utdelning bankirfirman uppburit under 1958 som inkomst av kapital med motiveringen att aktietransaktionerna var tillkomna för skens skull.

[15] Jfr Englund SvJT 1970 s 398.

[16] Jfr Englund SvJT 1970 s 398.

[17] Även om rättsfallets betydelse möjligen har överdrivits i debatten innehåller målet dock intressanta problem. Om försäljningen betraktats som en skenrättshandling, står denna uppfattning i strid med civilrättslig begreppsbildning förutsatt att V:s försäljning var allvarligt menad och reversen var värd minst 50 kr. V hade i detta fall inte dolt något relevant faktum för skattemyndigheterna. Man kan vidare jämföra rättsfallet med RÅ 1941 fi not 550, där ett aktiebolag medgavs avdrag för realisationsförlust, som uppkommit genom att bolaget sålt aktier, som inköpts för 35 053 kr, för 1 kr per styck, mot under året uppkommen realisations vinst. Om vi antar att aktierna var värda 1 kr per styck och att RÅ 1941 fi not 550 och RÅ 1955 fi not 1180 bedömdes efter samma principer får det följande konsekvenser för 1955 års fall. Om reversen verkligen hade varit värd 50 kr, hade V i verkligheten gjort en realisationsförlust, som han borde ha medgetts avdrag för. Det kan inte sägas vara ekonomiskt omotiverat att sälja en fordran värd 50 kr för samma belopp. Om däremot fordran var helt värdelös kunde han inte få avdrag, eftersom lagtexten talar om att avdrag medges för realisationsförluster. För att reversen verkligen skall anses avyttrad bör den inte vara helt värdelös. Även om parterna satte ett för högt pris på reversen, som inte motsvarade dess verkliga värde, spelar detta mindre roll så länge reversen hade ett ekonomiskt värde. Om reversen var värd exempelvis 10 kr, var transaktionens skatterättsliga innebörd, att V sålde reversen för 10 kr, och avdrag borde ha medgivits för realisationsförlusten. En tänkbar förklaring till utgången i målet skulle mot denna bakgrund vara att reversen i själva verket var värdelös. Någon "realisation" hade då inte skett. Å andra sidan blir skattekonsekvenserna då beroende av om en fordran eller en aktie råkar ha ett ekonomiskt värde eller ej. Det torde vara betydelselöst om en fordran är värd noll kronor eller en krona. (Se RÅ 1941 fi not 550.) Den skattskyldige har i båda fallen råkat ut för likartade förluster. Bättre vore att släppa realisationskravet och medge avdrag för såväl partiella som totala förluster. Detta kräver dock troligen en författningsändring. Jfr även Mutén s 93 och Welinder SvSkT 1965 s 118.

[18] Enligt då gällande realisationsvinstbeskattningsregler var aktieförsäljningsvinster skattefria, om aktierna hade innehafts av den skattskyldige i minst fem år.

KR ansåg dock att det inte förelåg någon giltig grund för att beskatta C för utdelningen och biföll därför C:s besvär.

RR ändrade emellertid KR:s utslag och fastställde PN:s beslut med bl a följande motivering:

> Den regelbundenhet, varmed ifrågavg transaktioner ägt rum, får emellertid i förening med omständigheterna i övrigt anses utvisa, att uttryckliga eller underförstådda överenskommelser om återköp förelegat. Transaktionernas huvudsakliga syfte får därför anses hava varit, att bolaget mot viss ersättning skulle i C:s ställe uppbära den på aktierna belöpande utdelningen, och anledning föreligger icke till antagande, att de fyllt någon uppgift därutöver. Vid sådant förhållande kunna försäljningarna och återköpen icke betraktas annorlunda än som skentransaktioner. Utdelningen å aktierna, 8 000 kr, bör därför upptagas som inkomst av kapital för C. RegR prövar på grund härav rättvist att, med ändring av KR:s utslag, fastställa PN:s beskattningsåtgärder.[19]

RR betonade att det förelåg en dold överenskommelse, när C sålde aktierna, om att hon skulle få återköpa dem till ett i förväg bestämt pris. Denna dolda klausul medförde att varken C eller bankirfirman riskerade att förlora eller vinna något genom överenskommelsen. Denna viktiga förutsättning för försäljningen var dold för taxeringsmyndigheterna och det var därför naturligt att betrakta aktietransaktionerna som skenrättshandlingar.

Avtalens syfte var uppenbarligen att bankirfirman skulle mot ersättning lyfta utdelningen för C:s räkning. Utdelningen tillgodoförde sedan C genom att återköpspriset var lägre än C:s försäljningspris. Eftersom bankirfirman bedrev penningrörelse utgjorde dessa aktier varulager i denna rörelse. Uppkommande vinster och förluster på aktier var skattepliktiga respektive avdragsgilla i rörelsen. Bankirfirman kunde därför kvitta utdelningsinkomsten mot den förlust, som uppkom genom aktietransaktionerna med C. Det förhållandet, att bankirfirman endast skulle bli beskattad för sin provision, torde ha varit en förutsättning för parternas avtal. Transaktionerna blev bedömda efter sin skatterättsliga innebörd. C blev därigenom beskattad för

[19] Två RegR:d ansåg att det inte var bevisat i målet att parterna kommit överens om att aktierna skulle återköpas och ville därför inte göra ändring i KR:s utslag. Rättsfallet är ingående analyserat av Mutén i SvSkT 1965 s 331 ff. Rättsfallet kan därför här behandlas mera summariskt, än vad som annars vore möjligt. Se även det likartade målet RÅ 1968 fi not 1119. Jfr RÅ 1965 fi not 270. Jfr även RFH band 36 s 303 (se ovan s 40), där RFH tillämpade skatteflyktsklausulen i 6 § StAnpG i ett liknande fall. I detta mål hade den skattskyldige möjlighet att köpa tillbaka samma antal aktier, som han sålt, till en i förväg bestämd kurs genom ett optionsavtal.

den aktieutdelning, som bankirfirman uppburit för hennes räkning.[20]

Det är sällan regeringsrätten uttryckligen anger i sina domskäl att en rättshandling tillkommit för skens skull.[21]

Rättsfallsgenomgången visar att RR synes uppfatta skenrättshandlingar på samma sätt som man gör i civilrätten. Jag har emellertid i stort sett endast studerat de fall, där RR använt termen skentransaktion och andra synonyma uttryck. Teoretiskt sett är det därför möjligt att RR "i smyg" använder ett vidare eller möjligen ett snävare skenrättshandlingsbegrepp än i civilrätten.[22]

[20] I det likartade målet RÅ 1966 fi not 441 använde den skattskyldige en snarlik metod. I detta mål återköpte inte den skattskyldige samma aktier som han sålde. Istället förvärvade han samma antal aktier till ett redan vid aktieförsäljningen bestämt pris. I detta mål var försäljningen och återköpet allvarligt menade och genomfördes på avtalat sätt. Den skattskyldige i RÅ 1966 fi not 441 beskattades för aktieutdelning. RR gjorde dock inte gällande att transaktionerna skett för skens skull. Det är naturligt att se att försäljningen och återköpet stod i ett sådant samband med varandra att de inte kunde bedömas var för sig. Liknande synsätt har för övrigt HD tillämpat i exempelvis NJA 1955 s 449 och NJA 1966 s 66. Rättshandlingarna i RÅ 1966 fi not 441 får endast en naturlig förklaring, om man tolkar avtalen som så, att den skattskyldiges motpart åtagit sig att uppbära aktiernas utdelning för den förstnämndes räkning. Avtalen i RÅ 1966 fi not 441 var med andra ord felaktigt rubricerade.

Om den skattskyldige i detta mål däremot valt att återköpa aktierna till den börskurs som gällde vid denna tidpunkt hade troligen förfarandet kunnat godkännas. Jfr RÅ 1969 fi not 2032, där den skattskyldige vägrades avdrag för realisationsförlust, när han hade sålt och köpt samma antal aktier under loppet av samma dag på grund av att han inte lyckades styrka att aktierna verkligen hade försålts. Av referatet i målet framgick att fondkommissionärens avräkningsnoter beträffande försäljningen och återköpet hade numren efter varandra. Detta tyder på att transaktionerna skett i ett sammanhang och att det var samma aktier, som såldes och sedan återköptes.

I norsk skatterätt har Höyesterett inte medgett avdrag för realisationsförlust, när den skattskyldige avyttrat lika många aktier av samma slag med förlust, som han kort därpå återköpte från den person han sålde aktierna till. De sålda och återköpta aktierna var dock inte identiska. Höyesterett ansåg att det förelåg en bytestransaktion. Se Rt 1925 s 472. Jfr Aarbakke Lov og Rett 1970 s 18.

I tysk skatterätt har man i liknande situationer använt skatteflyktsklausulen i 6 § StAnpG. Se ovan not 19.

[21] Jfr dock även RÅ 1969 fi not 2031.

[22] I Sverige har man diskuterat i vad mån ett förfarande liknande det som förelåg i BFH band 61 s 609 (se ovan s 39 vid not 89) kan bedömas som en skentransaktion. Diskussionen har utgått från ett exempel som Eberstein anger: "En person, som ämnar förläna en annan en gåfva på t.ex. 5,000 kr., kan ju för att bespara den andre gåfvoskatt låta allenast 2,500 kr. komma honom till godo direkt och öfverlämna de öfriga 2,500 kr. till en pålitlig mellanhand, som uppträder såsom gifvare för den senare summan. Möjligheten att kringgå skatten är så mycket större som gåfvogifvaren kan göra detta arrangemang, utan att däri inviga gåfvotagaren, hvilken senares ställning därigenom blir alldeles oantastlig." (Eberstein, Om skall på arf och gåfva s 172 f.)

1938 års arvsskattekommitté ansåg att det förelåg en skentransaktion, om mottagaren var medveten om att gåvorna kom från samme givare. Kommittén uttryckte sig så dunkelt, att det är svårt att veta, om den ansåg att en skenrättshandling även förelåg när mottagaren inte vet om att gåvorna kommer från samma person. Se SOU 1939:18 s 149. Helmers menar dock att kommittén endast menade att det förstnämnda fallet är ett exempel på en skenrättshandling. Helmers anser själv att endast det förstnämnda förfarandet är en skentransaktion. Se Helmers s 290.

Enligt min mening föreligger endast en skenrättshandling om givare och mottagare är medvetna om att gåvorna inte kom från de uppgivna givarna utan endast från den verkliga givaren. Om mottagaren inte är medveten om detta förhållande är det inte fråga om någon skenrättshandling. Hur situationen skall bedömas i olika civilrättsliga sammanhang är svårt att säga. Skatterättsligt kan man tänka sig att man beskattar rättshandlingarna som en gåva, som kommer från den verkliga givaren. Jfr NJA 1967 s 234.

I gåvoskattepraxis har man godtagit transaktioner liknande den som förelåg i BFH band 61 s 609. I NJA 1967 s 353 hade en fader sålt tillgångar på kredit till sin hustru för att möjliggöra att han och hon skulle kunna ge sitt gemensamma barn två gåvor, en av faderns och en av moderns (nyförvärvade) tillgångar. Genom detta arrangemang blev gåvoskatten lägre än om fadern själv gett sin dotter en gåva av motsvarande värde. HD accepterade makarnas avtalskonstruktioner. Jfr dock arvsskattemålet NJA 1968 s 563, kommenterat av Englund SvJT 1970 s 398 ff.

Det finns emellertid ingenting som talar för detta. Alla rättsfall, där RR gjort gällande att en rättshandling tillkommit för skens skull, är notisfall i regeringsrättens årsbok. Om RR velat påpeka, att termen skenrättshandling skall uppfattas på ett annorlunda sätt i skatterätten, hade detta kunnat slås fast i ett referatmål. I doktrinen råder det vidare enighet om att skenrättshandlingsbegreppen är i princip likadana i civilrätten och skatterätten.[23] Skatteflyktskommittén,[24] expertgruppen inom företagsskatteberedningen,[25] Helmers[26] och Lindencrona[27] stöder sina uppfattningar på praxisundersökningar.

Sandström lanserar dock en annan terminologi. En skatterättslig skenrättshandling definierar han på följande sätt:

> Härmed förstås det fall, då en person, som närmast avsett att företaga en viss handling, i dess ställe och i syfte att därmed vinna skattelindring företager en handling av annan civilrättslig karaktär, som om densamma godtoges skulle leda till skattelindring, men

[23] Se Helmers s 288 ff, Englund SvJT 1970 s 397 f, Lindencrona s 143 ff och Welinder II s 252 f. Se även SOU 1963:52 s 68 ff, SOU 1975:77 s 83 ff och prop 1966:85 s 41. Jfr Mutén SvSkT 1965 s 331 ff.

[24] SOU 1963:52 s 68 ff.

[25] SOU 1975:77 s 83 ff. Expertgruppen uppfattade innebörden i termen skenrättshandling mycket vitt vilket framgår av följande citat:"Med skentransaktioner eller skenrättshandlingar avser vi det följande — för att finna kortare gemensamma beteckningar — inte bara egentliga skentransaktioner, dvs. transaktioner som uteslutande tillkommit för skens skull utan även transaktioner vilkas reella innehåll är ett annat än parterna vill göra gällande eller den av parterna åsatta juridiska etiketten skulle kunna ge vid handen." (SOU 1975:77 s 82.)

[26] Helmers s 288 ff.

[27] Lindencrona s 143 ff. Han kallar dock dissimilerade rättshandlingar (se ovan not 4) med Welinders terminologi (se Welinder II s 253 f) för rättshandlingar med oriktig benämning. (Se Lindencrona s 144.) Lindencrona menar vidare att RR tidigare tillämpade ett speciellt skenrättshandlingsbegrepp beträffande benefika skogsavverkningsrätter från föräldrar till barn. (Se Lindencrona s 154 ff.) Genom lagstiftning 1965 är denna fråga numera lagreglerad och bestämmelserna återfinns numera i 3 anvp 3 st till 21 § och 5 anvp till 28 § KL. I doktrinen har man hävdat olika uppfattningar om varför RR beskattat givaren när gåvomottagaren sålt skogsavverkningsrätten. (Se därom Lindencrona s 154 ff.) (Se även GRS 1 (5 uppl) s 55.) Det bör dock påpekas att RR inte antytt i något enda av dessa mål att det skulle vara fråga om skentransaktioner. Lindencrona menar att man kan endast förklara RR:s praxis med att domstolen ansett att skenrättshandlingar förelegat (s 157). (Jfr även GRS 1 (5 uppl) s 55.) RR:s ställningstaganden i dessa mål kan dock möjligen förklaras nöjaktigt på följande sätt. Domstolen ansåg att fadern-givaren genom att skänka barnen skogsavverkningsrätten gjorde ett uttag som borde beskattas som intäkt av skogsbruk. Uttagsregeln i 5 anvp till 21 § KL omfattade endast uttag för personligt bruk. RR tillämpade m a o denna bestämmelse extensivt. För denna uppfattning talar det förhållandet att dödsbos benefika upplåtelser av skogsavverkningsrätter inte ansetts kunna beskattas. (Se t ex RÅ 1945 ref 11 och Helmers s 458 f.) Det skulle bero på att ett dödsbo inte kan tänkas göra uttag för eget bruk. Uttagsteorin förklarar m a o varför en givare och ett dödsbo beskattades på olika sätt. (Jfr Englund s 196.) Svagheten med uttagsteorin är att den inte förklarar varför givaren i allmänhet inte beskattades för uttag när gåvan skedde. Det bör dock påpekas att givaren i några fall beskattades redan vid själva gåvotillfället. (Se Helmers s 474 och SOU 1963:52 s 125.) En möjlig förklaring till detta förhållande är att gåvans storlek inte var möjlig att uppskatta förrän gåvomottagaren sålt skogsavverkningsrätten. (Jfr Hellner s 143.) I RÅ 1955 fi not 1459 beskattades givaren uppenbarligen för uttag, men beskattningen skedde ändock under det år barnen sålde skogsavverkningsrätterna.

Det finns ingenting som direkt pekar på att RR ingrep mot de s k benefika skogsavverkningsrätterna på grund av att domstolen ansåg att gåvan tillkommit för skens skull. Det är osäkert om RR tillämpat samma principer i alla fall. Uttagsteorin går bäst att förena med RR:s praxis.

vilken senare handling i sak är identisk med eller i vart fall innefattar den avsedda handlingen.[28]

Sandström gör dock inte gällande att RR använder hans terminologi. Rättsfallsgenomgången visar för övrigt att Sandströms uttryckssätt inte kan spåras i RR:s domskäl. Frågan är då snarare om det är lämpligt att använda Sandströms terminologi i skatterätten. Det synes emellertid vara olyckligt att kalla något för en skenrättshandling, som definitionsmässigt inte kan ha tillkommit för skens skull. Det blir då problematiskt vad man skall kalla civilrättsliga skentransaktioner i skatterättsliga sammanhang. Det verkar därför som om man kan undvara Sandströms terminologi, vilken skapar nya problem utan att samtidigt lösa några andra svårigheter.

Övervägande skäl talar för att RR uppfattar termen skenrättshandling på samma sätt i skatterätten som man gör i civilrätten. Om RR använder en civilrättslig term i strid med dess allmänna civilrättsliga innebörd, beror detta därför sannolikt inte på att domstolen anser att den skattskyldige i skatterättslig mening vidtagit transaktionen för skens skull.

Man kan vidare konstatera att skenrättshandlingar skiljer sig från andra typer av felaktigt rubricerade rättshandlingar därigenom att parterna i samförstånd vid avtalstillfället gett rättshandlingen ett annat innehåll än vad de i verkligheten avsåg. Skillnaden mellan skenrättshandlingar och skatteflyktstransaktioner är att de sistnämnda, men ej de förstnämnda, är avsedda att genomföras på det sätt, som den skattskyldige gör gällande.

3.2.3 Skatteflyktstransaktioner m m

3.2.3.1 Inledning

I utländsk rätt har domstolarna i allmänhet angripit kringgåendeförsök genom att göra gällande att det saknats vettiga ekonomiska eller civilrättsliga skäl att genomföra transaktionerna på det sätt som den skattskyldige valt. Jag skall undersöka i vad mån man angripit skatteflyktsproblematiken på samma sätt i Sverige. Utgångspunkten för denna undersökning är de principiellt vik-

[28] Se Sandström SvSkT 1952 s 272. Jfr Sandström SN 1969 s 586 f.

tiga målen RÅ 1951 ref 8 och RÅ 1953 ref 10, som var exempel på s k Lundintransaktioner. Innan jag behandlar dessa mål skall jag behandla de civilrättsliga reglerna om utdelning i aktiebolagslagen i ett särskilt avsnitt. Det är nödvändigt att känna till dessa regler, för att man skall kunna förstå hur RR resonerade. Mot bakgrund av de ovan nämnda rättsfallen kommer RR:s rättstillämpning att granskas i fall där domstolen uppfattat civilrättsliga termer på ett sätt som står i strid med deras allmänna civilrättsliga innebörd.

Jag skall sedan undersöka praxis på andra områden i syfte att undersöka om RR angriper skatteflyktsförsök efter de principer som slogs fast i Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref 10. Framställningen i denna del avslutas med en sammanfattning av de principer som RR använder när den bedömer bl a skatteflyktstransaktioner.

3.2.3.2 De civilrättsliga utdelningsbegreppen

Jag har valt att behandla utdelningsbegreppen i civilrätten med utgångspunkt från 1975 års aktiebolagslag. I den mån äldre lagstiftning innehöll andra regler, som var av väsentlig betydelse, kommer detta särskilt att anmärkas. Framställningen skall även kunna användas för att belysa begreppet förtäckt utdelning i 1911 års lag om ekonomiska föreningar, eftersom denna lagstiftning var aktuell i Nordbäcksmålet.[29] Redogörelsen är endast inriktad på att belysa de frågor som är av intresse för den fortsatta framställningen.

Enligt 12 kap 1 § ABL får utbetalning av bolagets medel till aktieägare endast ske i enlighet med ABL:s regler om vinstutdelning, nedsättning av aktiekapital eller utskiftning vid bolagets likvidation. Av dessa regler är det endast vinstutdelningsbegränsningsreglerna i 12 kap ABL som är av intresse i detta sammanhang.

[29] I Nordbäcksmålet rörde det sig visserligen om förtäckt utdelning från en ekonomisk förening, men både 1951 års föreningslag och dess föregångares utdelningsbegrepp hade reglerna i aktiebolagslagen som förebild. Jag har därför begränsat mig till att behandla aktiebolagslagens utdelningsbegrepp.

En vinstutdelning är otillåten om den sker i strid med reglerna i 12 kap ABL. Enligt huvudregeln i 12 kap 2 § ABL får bolaget högst dela ut ett belopp som motsvarar det fria egna kapital, som framgår av bolagets senaste fastställda balansräkning.[30] Motsvarande regel fanns i 73 § 1 mom 1944 års ABL. Syftet med vinstutdelningsbegränsningsreglerna är bl a att skydda borgenärernas intressen.[31]

Aktiebolaget och dess aktieägare kan dock ingå avtal med varandra. Dessa rättshandlingar anses inte som utdelning till aktieägarna om aktiebolaget får fullt vederlag för sin prestation.

En vinstöverföring, som inte sker öppet, brukar kallas för förtäckt utdelning. Det spelar dock ingen roll för rättshandlingens giltighet om utdelningen är förtäckt eller ej, utan det avgörande är om den är lovlig eller inte vid tillämpningen av reglerna i 12 kap ABL. I rättspraxis har förtäckt utdelning accepterats om den inte går utöver det belopp som finns tillgängligt för utdelning enligt balansräkningen.[32] En förtäckt utdelning brukar oftast kombineras med olika avtal mellan aktieägarna och aktiebolaget. Bolaget betalar exempelvis ut styrelsearvoden, tantiem, lön eller pension till aktieägare, som inte alls eller endast till en del motsvaras av aktieägarens arbete. Bolaget kan också köpa tillgångar till överpris från aktieägare eller sälja egendom till underpris till aktieägare.[33] Förtäckt utdelning kännetecknas m a o bl a av att aktieägaren genom olika åtgärder berikar sig på aktiebolagets bekostnad.

Den otillåtna utdelningen skall enligt 12 kap 5 § 1 st ABL återbäras till bolaget. Denna regel är tvingande och den kan därför inte åsidosättas genom bolagsstämmobeslut.[34]

Alla som medverkat till den olovliga vinstutdelningen är enligt 12 kap 5 § 2 st ABL subsidiärt skyldiga att täcka den brist som

[30] Jfr Rodhe s 68 ff. Det finns därutöver en hel del begränsningar av mera speciell natur. Se närmare om dessa Rodhe s 76 ff, s 85 och s 247 f. Vidare bör det anmärkas att det i 12 kap 2 § 2 st ABL finns en allmänt hållen regel, som inte hade någon motsvarighet i 1944 års ABL. Enligt denna bestämmelse får inte vinstutdelning ske med så stort belopp, att utdelning med hänsyn till bolagets konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid med god affärssed. Denna regel var dock inte aktuell i något av de fall som skall diskuteras nedan. Se närmare om denna regel Rodhe s 71 f.

[31] Rodhe s 68.

[32] Rodhe s 92.

[33] Jfr Rodhe s 92.

[34] Se Rodhe s 94 f.

uppstår, om hela utbetalningen inte kan återbäras till aktiebolaget.[35]

Talan om återbäring av olovlig vinstutdelning blir i praktiken oftast aktuell om bolaget kommer på obestånd och försätts i konkurs.[36]

I praxis har man tagit ställning till säljarens återbäringsskyldighet, när köparen betalt köpeskillingen för fåmansaktiebolagsaktier genom uttag av bolagets tillgångar. Av Sueciamålet, NJA 1951 s 6 I, framgår att om säljaren insåg eller borde inse när han mottog köpeskillingen, att köparen avsåg att finansiera köpet med bolagets egna tillgångar, är han enligt praxis skyldig att återbära den eventuella brist som uppkommer sedan köparen krävts.[37] Säljaren behöver inte vara aktieägare eller i ansvarig ställning på bolaget, när köparen gjorde uttaget. Det räcker att han hade anledning att misstänka, att köpeskillingen utgjorde olovlig vinstutdelning.[38] Om köparen betalar köpeskillingen genom att överta säljarens skuld till bolaget, samtidigt som bolaget friskriver säljaren, innebär detta en förtäckt utdelning till säljaren om köparen var insolvent vid avtalstillfället. Om säljaren insett eller bort inse detta, kan han enligt praxis bli återbäringsskyldig för denna skuld såsom för olovlig utdelning.[39]

3.2.3.3 Lundintransaktioner

Lundintransaktionerna är uppkallade efter den revisor Lundin, som satte denna typ av förfaranden i system.

Förklaringen till Lundintransaktionernas uppläggning finner man i den dåtida lagstiftningen. Ägarna av ett aktiebolag eller en

[35] De medverkande vare sig de är aktieägare eller ej kan ådömas straff och åläggas skadeståndsansvar med anledning av den olovliga vinstutdelningen. Se kapitel 15 och 19 i ABL. I doktrinen har diskuterats om en överträdelse av låneförbudet i 12 kap 7 § ABL (75 § a i 1944 års ABL) automatiskt innebär att avtalet blir ogiltigt. Rodhe menar att sanktionerna av en överträdelse av låneförbudet endast blir de som anges i lagen, nämligen straffansvar och eventuell skadeståndsskyldighet för den som överträtt förbudet. Däremot blir inte ett avtal som ingåtts i strid med låneförbudet ogiltigt. (Rodhe s 106. Se även prop 1975:103 s 496.) Grosskopf menar att av det faktum att lånet är lagstridigt, följer en omedelbar återbetalningsskyldighet oavsett om avtalet är en nullitet eller inte. (Grosskopf s 127.) HD har i domskälen i NJA 1976 s 618 uttalat sitt stöd för Rodhes uppfattning. Endast om lånet innebär en olovlig utdelning bör m a o återbäring av det olagliga lånet kunna ske. (Rodhe s 106.) Aktieägaren kan exempelvis vara insolvent och bolaget kan då inte antas ha fått full valuta för lånet till aktieägaren.

[36] Rodhe s 95.

[37] Se NJA 1951 s 6 I, NJA 1966 s 475 och NJA 1976 s 618. Se även Rodhe s 210 f och Rodhe, Förtäckt vinstutdelning s 17.

[38] Se Rodhe, Förtäckt vinstutdelning s 17. Se även NJA 1966 s 475 och NJA 1976 s 618.

[39] Se NJA 1951 s 6 II.

ekonomisk förening, som hade betydande ackumulerade beskattade vinstmedel, kunde inte själva likvidera företaget och tillgodogöra sig medlen utan att dessa blev utdelnings- eller utskiftningsbeskattade. Om de istället valde att sälja aktierna eller andelarna, kunde försäljningen ske skattefritt efter ett femårigt innehav enligt då gällande realisationsvinstbeskattningsregler. Genom att utnyttja dåtida regler om att utdelning till aktiebolag var skattefri, kunde köparen erlägga en köpeskilling för aktierna eller andelarna, som motsvarade de uppsamlade vinstmedlens värde minus köparens provision. Som köpare uppträdde därför ett aktiebolag, som betalade för aktierna eller andelarna antingen genom att utfärda en revers eller genom att överta säljarens skuld till det sålda företaget. Sedan tillgångarna i det köpta företaget sålts, lät köparen företaget utdela alla sina vinstmedel till det köpta aktiebolaget skattefritt, varvid utdelningen kvittades mot köparens skuld till det köpta aktiebolaget eller den köpta föreningen, som sedan kunde likvideras utan skattekonsekvenser. I Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref 10, motsvarade köpeskillingen för andelarna hela 99 % av värdet på de ackumulerade vinstmedlen.[40]

Det första Lundinmålet som refererades i regeringsrättens årsbok var Nymanssonsmålet, RÅ 1951 ref 8. Omständigheterna i detta mål var i korthet följande.

AB Vega ägde tre fastigheter, som tillsammans var taxerade till 320 000 kr. I bokföringen var de upptagna till ca 125 000 kr.

Vegas aktieägare hade för avsikt att tillgodoföra sig aktiebolagets uppsamlade vinstmedel. Om man lät bolaget dela ut vinstmedlen till aktieägarna, träffades utdelningen av beskattning hos aktieägarna och om bolaget likviderades och tillgångarna därefter utskiftades till aktieägarna, drabbades bolaget av utskiftningsskatt. Vegas aktieägare valde därför att sälja aktierna i bolaget för att på detta sätt tillgodoföra sig Vegas uppsamlade vinstmedel. På grund av att aktieägarna innehaft aktierna i Vega i längre tid än fem år, kunde aktieförsäljningen ske skattefritt enligt dåtida realisationsvinstbeskattningsregler.

Aktieägarna sålde 1946 sina aktier i Vega till aktiebolaget Mandarinverken. I detta bolag ägde revisor Lundin samtliga aktier.

Vid kontraktets undertecknande överlämnade köparen som köpeskilling en revers på ca 371 000 kr. Fram till dess Mandarinverken betalade reversen med kontanta medel, förbehöll sig säljarna som säkerhet samt-

[40] Se närmare om detta mål Helmers s 282 ff och Sterner SvSkT 1951 s 42 ff. Jfr Grosskopf s 172 och Mutén, Bolagsbeskattning och kapitalkostnader s 36.

liga aktier i Mandarinverken och Vega, Vegas sparbanksböcker och inteckningarna i Vegas fastigheter, som var värda 280 000 kr.

Köpeavtalet gällde endast under förutsättning att Vegas fastigheter kunde säljas för minst 340 000 kr.[41] Om Vega lyckades sälja fastigheterna till ett högre pris, skulle köpeskillingen höjas i motsvarande mån. Säljaren betalade samtidigt 6 700 kr i provision till revisor Lundin.

Vega sålde kort därefter sina fastigheter för 340 000 kr. Realisationsvinsten som då uppstod var enligt dåtida regler skattefri. Mandarinverken mottog utdelning från Vega, som uppgick till ca 215 000 kr, och som var skattefri enligt dåtida lagstiftning, samt lånade resten av Vegas tillgångar. Vegas tillgångar användes sedan av Mandarinverken till att infria reversen till Vegas f d aktieägare.[42]

Genom detta förfarande försökte Vegas aktieägare tillgodoföra sig Vegas behållna förmögenhet med hjälp av revisor Lundins skrivbordsbolag, Mandarinverken, utan att bli beskattade. Aktieägarna hade m a o försökt att undvika dubbelbeskattningens andra led, utdelningsbeskattningen, genom att försöka omvandla sina kapitalintäkter till skattefria kapitalvinster.[43]

I det aktuella målet yrkade TI att en av Vegas f d aktieägare, Nymansson, skulle beskattas för så stor del av den utdelning som Mandarinverken erhöll från Vega, som belöpte på hans f d aktieinnehav i Vega i förhållande till totala antalet aktier i bolaget.[44] TI anförde som grund för sitt yrkande att försäljningen av Vegas aktier tillkommit för skens skull för att möjliggöra för Vegas aktieägare att tillgodoföra sig Vegas försäljningsvinster på fastigheterna utan att drabbas av utdelningsbeskattning.

PN biföll TI:s yrkande.

KR gjorde ej ändring i PN:s beslut.

RR fastställde KR:s utslag och motiverade sitt domslut med att det framgick av köpeavtalet och övriga omständigheter i målet att överenskommelsen i verkligheten måste anses ha inneburit att Vegas samtliga tillgångar skulle överföras till Nymansson och de övriga aktieägarna sedan fastigheterna försålts och att aktierna skulle övergå i Mandarinverkens ägo först när Vega saknade reella tillgångar. Avtalet innebar blott att Vegas f d aktieägare tillgodofördes utdelning som motsvarade de uppsamlade vinstmedlen hos Vega. Med hänsyn till detta och då transaktionerna enligt RR:s mening uppenbarligen vidtogs i syfte att erhålla befrielse från att erlägga skatt, lämnade RR Nymanssons besvär utan bifall.

Avgörande för utgången i målet torde ha varit att säljarna uppenbarligen inte litade på att köparen hade ekonomiska möjligheter att betala köpeskillingen. Säljarna beskar därför köparens hand-

[41] Till detta belopp tillkom vissa smärre tillägg för räntor och andra kostnader.
[42] Jfr Helmers s 283.
[43] Se närmare om dessa frågor Grosskopf s 169 ff.
[44] Se närmare om detta Helmers s 283.

lingsfrihet, så att denne inte hade några möjligheter att agera självständigt innan säljarna hade fått kontant betalt. Detta uppnådde man genom att aktierna i de båda bolagen, Vegas bankböcker och inteckningarna i Vegas fastigheter överlämnades som säkerhet till säljarna. Avtalet skulle gå tillbaka, om Vegas fastigheter inte såldes för ett visst minimipris, och om de såldes för ett högre pris, skulle det överskjutande beloppet tillkomma säljarna.

Köparens handlingsfrihet var m a o fullständigt beskuren och denne hade inga möjligheter att tjäna något på överenskommelsen. Köparebolagets medverkan i aktieförsäljningen kunde därför sägas sakna mening.[45] Avtalets beteckning var därför uppenbarligen felaktig, eftersom ett av köpets karakteristiska drag, möjligheterna att säljarna och köparna skulle kunna vinna eller förlora något på överenskommelsen, aldrig kunde inträda.

Civilrättsligt medverkade uppenbarligen Vegas f d aktieägare till att köparen tillgodoförde sig förtäckt utdelning från Vega. Säljaren insåg eller borde ha insett att köparen skulle betala köpeskillingen med bolagets uppsamlade vinstmedel.[46] Domstolen lade det faktum, att den skattskyldige medverkat till att köparen tillgodoförde sig förtäckt utdelning, till grund för att beskatta honom för utdelning. Den förtäckta utdelningen ansågs genom köparens försorg ha kommit den skattskyldige tillgodo. RR begränsar sig tydligen inte till att utdelningsbeskatta den som direkt tagit ut vinstmedlen. Den som medverkat till vinstutdelningen genom att motta de utdelade medlen, riskerar att bli utdelningsbeskattad. I bolagsrätten kännetecknas utdelning av att aktieägaren berikar sig på aktiebolagets bekostnad. Återbäringsreglerna i aktiebolagslagen är dock avsedda att träffa inte bara aktieägare utan överhuvudtaget alla, som medverkar till en olovlig vinstutdelning. Det spelar då mindre roll, om det är en aktieägare eller en utomstående som tillgodogjort sig utdelningen. Skatterättsligt är det av avgörande betydelse vid tillämpningen av 38 § KL, om bolagets f d aktieägare själva fått utdelning. I Nymanssonsmålet ansågs de ha fått utdelning genom att medvetet medverka till köparens uttag ur Vega. Termen utdelning får därigenom en annan funktionell betydelse än vid till-

[45] Jfr Helmers s 283.
[46] Jfr Helmers s 283.

lämpningen av aktiebolagslagen. Utgången i Nymanssonsmålet kan därför knappast sägas stå i strid med civilrättslig begreppsbildning även om Nymanssons transaktioner möjligen hade betecknats som medverkan till förtäckt vinstutdelning. (Om utdelningen var olovlig eller ej enligt aktiebolagslagen var inte föremål för prövning i målet.)

RR:s uttalande om att aktieutdelningen uppenbarligen hade vidtagits i syfte att erhålla befrielse från att erlägga skatt saknar självständig betydelse för utgången i målet.[47]

I Nymanssonsmålet var köparen ett redskap i säljarens händer och det var därför naturligt att utdelningsbeskatta säljaren. I det mest kända Lundinmålet, Nordbäcksmålet, synes däremot inte säljaren ha kunnat påverka vad köparen gjorde med den köpta föreningen sedan denne köpt andelarna. Det gick därför inte att utdelningsbeskatta säljaren i detta fall med samma motivering som i Nymanssonsmålet.

Omständigheterna i Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref 10, var i korthet följande:[48]

Nordbäck ägde samtliga andelar i fastighetsföreningen Stureplan u p a. Den 1 januari 1947 köpte han föreningens enda tillgång, fastigheten Sumpen nr 1 och 2, för 3 miljoner kr, vilket motsvarade fastighetens marknadsvärde. Nordbäck erlade köpeskillingen bl a genom att utfärda en revers på ca 2 400 000 kr.[49] Den vinst föreningen gjorde vid fastighetsförsäljningen var skattefri enligt dåtida realisationsvinstbeskattningsregler. Genom överlåtelsen uppkom en bokföringsmässig vinst på ca 2 miljoner kr i föreningen.

Den 12 mars samma år sålde Nordbäck sina andelar i föreningen till revisor Lundin, som företrädde aktiebolaget Odora. Köparen erlade köpeskillingen, 2 400 000 kr, genom att överta betalningsansvaret för Nordbäcks skuld till Stureplan u p a. Säljaren betalade Lundin ersättning med 20 000 kr för dennes medverkan vid transaktionerna.

Sedan utdelade fastighetsföreningen sina vinstmedel och utskiftade

[47] RR hade redan kommit fram till att Nymansson hade tillgodoförts utdelning från Vega, när domstolen tillade att transaktionerna uppenbarligen vidtagits för att undgå beskattning. Uttalandet var m a o överflödigt och påverkade inte utgången i målet. Eftersom detta uttalande är det enda från senare tid, där RR uttryckligen underkänt en transaktion och samtidigt påpekat att de skattskyldiga haft för avsikt att försöka kringgå reglerna, bör dess vikt inte överbetonas. Detta får betydelse för den fortsatta framställningen när det gäller att bedöma om RR lägger särskild vikt vid de skattskyldigas syfte med de transaktioner, som är uppe till bedömning i domstolen.

[48] Nordbäcksmålet har tidigare behandlats ingående i litteraturen. Se t ex Helmers s 282 ff, Grosskopf s 171 ff, SOU 1963:52 s 75 ff och SOU 1975:77 s 93 ff. Se även exempelvis RÅ 1954 fi not 360, 1057—60, 1062—87, RÅ 1955 fi not 571 och 789. Lundintransaktionerna stoppades sedermera genom lagstiftning. Se närmare om detta Grosskopf s 173 ff.

[49] Resterande belopp erlade han sannolikt genom att överta betalningsansvaret för inteckningarna i fastigheten.

resterande tillgångar till AB Odora, vilket kunde ske skattefritt enligt då gällande regler. Dessa belopp kvittades mot Odoras skuld till Stureplan u p a, varefter föreningen likviderades.

Nordbäck tog inte upp någon inkomst i deklarationen med anledning av ovanstående avtal. TN följde deklarationen.

TI yrkade hos PN att Nordbäck skulle beskattas för utdelning motsvarande försäljningspriset på andelarna, som uppgick till ca 2 400 000 kr. Till stöd för sin talan anförde TI bl a att de olika transaktionerna måste anses ha tillkommit för skens skull.

PN, KR och RR lämnade TI:s yrkande utan bifall. RR avgjorde målet i plenum och domstolens majoritet (8 ledamöter) motiverade sitt domslut på följande sätt:

> Enär av vad i målet förekommit icke framgår, att Nordbäck under ifrågavarande beskattningsår vare sig före eller i samband med överlåtelsen av andelarna i bostadsföreningen till Lundin tillgodogjort sig något av föreningens tillgångar utan att samtidigt tillföra föreningen valuta av motsvarande värde, samt taxering av Nordbäck lagligen icke kan grundas på den omständigheten, att Lundin förvärvat föreningsandelarna såsom ombud för ett aktiebolag, till vilket föreningens besparade vinstmedel därefter skattefritt utdelats, varder KammarR:s utslag av Reg.R. fastställt.

En ledamot anslöt sig till majoritetens slut men var skiljaktig ifråga om motiveringen. RR:s minoritet (4 ledamöter) ansåg att transaktionernas verkliga innebörd var att Nordbäck uppburit utdelning från föreningen och att han därför skulle beskattas för utdelning, men till lägre belopp än TI yrkade.

Av domskälen framgår att RR:s majoritet undersökte varje led för sig. Domstolen kontrollerade om Nordbäck fått förtäckt utdelning från föreningen genom någon av de rättshandlingar som han vidtog. Nordbäck ansågs inte ansvarig för vad AB Odora gjorde med Stureplans vinstmedel sedan Nordbäcks intressen i affären var avklarade.

RR:s majoritet tog avstånd från reservanternas uppfattning som innebar att man skulle beskatta den skattskyldige med utgångspunkt från det totala resultat, som han uppnådde.

Genom de olika transaktionerna lyckades Nordbäck överföra föreningens fastighet i sin egen ägo utan skattekonsekvenser. Skattelagstiftningen anvisar två vägar att överföra föreningens tillgångar till aktieägarna, nämligen utdelning och utskiftning. Eftersom Nordbäck uppnådde samma rättsverkningar, som om

han valt något av dessa alternativ, ville minoriteten beskatta honom för utdelning, vilket låg närmast till hands.[50]

Av detta kan man dock inte dra den slutsatsen att alla civilrättsligt giltiga rättshandlingar alltid godtas i enlighet med deras rubriceringar vid en skatterättslig bedömning. Detta framgår bl a av RegR:t Hedfeldts särskilda yttrande i Nordbäcksmålet. Denne som tillhörde majoriteten i målet uttalade bl a följande:

> För bedömande av detta mål är det av flera skäl nödvändigt att den föreliggande serien av åtgärder prövas led för led. Ett sådant skäl är att varje led i serien överensstämmer med eller liknar något förfarande, som är vanligt och normalt i det ekonomiska livet, och det måste därför prövas vilka särskilda omständigheter, som kunna föranleda att ett sådant förfarande i detta fall skatterättsligt bör bedömas annorlunda än normalt. Det är av största vikt, att den enskilde i huvudsak kan förutse verkan i skattehänseende av gängse affärstransaktioner, och ett strängare bedömande i särskilda fall av sådana transaktioner bör endast med varsamhet genomföras i rättspraxis.

Enligt Hedfeldt skulle varje led bedömas var för sig. En transaktion — eller de transaktioner som ingår i varje led — måste överensstämma eller likna något förfarande som är normalt och vanligt i affärslivet för att bli accepterad i enlighet med sin rubricering vid en skatterättslig bedömning. En närliggande tolkning av Hedfeldts uttalande är att man godtar civilrättsligt giltiga transaktioner, som de är betecknade, om de fyller någon annan väsentlig funktion än att spara skatt åt den skattskyldige. Denna uppfattning hävdas i utländsk rätt och det är möjligt att även svenska skattedomstolar tillämpar detta synsätt.[51]

Det är därför angeläget att närmare försöka precisera under vilka premisser en civilrättsligt giltig rättshandling i skattepraxis anses ha en skatterättslig innebörd, som skiljer sig från dess allmänna innebörd i civilrätten. Utgångspunkten för denna genomgång är Hedfeldts analys av de olika leden i Nordbäcksmålet. Denna grundlighet är motiverad bl a av att Nordbäcksmålet anses ha stor principiell betydelse för modern rättstillämpning.[52]

[50] Jfr RÅ 1951 ref 8, där domstolen ansåg att överföring av medlen till aktieägarna inte kunde anses utgöra utskiftning. Likvidation skall ske i viss form för att gälla aktiebolagsrättsligt, medan vederlagsfria överföringar till aktieägare beskattas som utdelningar även om transaktionerna sker formlöst. Omständigheterna i målet visar att det var naturligare att betrakta det hela som förtäckt utdelning.

[51] Se ovan s 37 ff.

[52] Se t ex Lindencrona s 228 och SOU 1975:77 s 93 ff.

Därefter skall jag undersöka i vad mån de principer, som man kan utläsa ur Nordbäcksmålet, tillämpas i rättspraxis.

1. I det första ledet i Nordbäcksmålet sålde föreningen sin fastighet till Nordbäck, som betalade med en revers.

Hedfeldt gjorde gällande att fastighetsförsäljningen inte innebar förtäckt utdelning till Nordbäck på grund av att föreningen fick marknadsmässig ersättning av Nordbäck för fastigheten.[53] Föreningen blev inte heller enligt Hedfeldts uppfattning lidande av att köpesumman betalades med en revers, eftersom Nordbäck hade ekonomiska möjligheter att genomföra transaktionen.

Genom fastighetsförsäljningen omvandlades föreningens samtliga tillgångar till en fordran på andelsägaren. Hedfeldt menade att detta inte kunde föranleda beskattning av Nordbäck, eftersom det var ett vanligt och naturligt förfarelsesätt i enmansföreningar.[54]

Man kan dock fråga sig om inte andelsägarlånen och aktieägarlånen blev vanliga framförallt på grund av att de inte kunde bli föremål för inkomstbeskattning hos andelsägaren eller aktieägaren, vilket hade blivit fallet om motsvarande belopp överförts till den skattskyldige som lön eller utdelning.[55]

Det torde ha varit svårare att genomföra transaktionen om inte föreningen gett Nordbäck kredit med betalningen. Det är för övrigt vanligt att säljaren lånar köparen pengar till köpeskillingen vid fastighetsaffärer. Ur Nordbäcks synpunkt var det naturligtvis fördelaktigast att affären genomfördes på detta sätt, eftersom han själv kunde bestämma villkoren för lånet. För Nordbäck syntes lånet främst ha varit en förutsättning för att kunna föra över fastigheten i egen ägo på ett ur skatterättslig synpunkt så fördelaktigt sätt som möjligt.

Hedfeldt gjorde vidare gällande att Nordbäcks lån från föreningen var allvarligt menat, vilket visade sig bl a genom att han kunde tvingas att infria reversen om föreningen blev försatt i konkurs. Han överbetonade emellertid konsekvenserna av Nordbäcks lån från föreningen. Nordbäck blev nämligen endast betalningsansvarig för reversen under en månads tid fram till dess han sålde andelarna i föreningen. Risken för att föreningen under

[53] Jfr ovan s 106.
[54] Om lånet löpte räntefritt, kunde det bli fråga om förtäckt utdelning enligt Hedfeldt. Jfr Grosskopf s 134 ff.
[55] Se Grosskopf s 126. Jfr SOU 1975:77 s 65.

denna tid skulle försättas i konkurs var endast av teoretisk natur. Skattekonsekvenserna av förfarandet i detta led var dock inte så dominerande att man kan säga att transaktionerna framstod som meningslösa, om man bortsåg från de skatterättsliga konsekvenserna.[56]

2. Nästa led i serien bestod i att Nordbäck sålde föreningsandelarna.

Hedfeldt påpekade att det var normalt att man på detta sätt indirekt disponerade över föreningens vinstmedel. Han menade vidare att det inte var något anmärkningsvärt att enmansaktiebolag och enmansföreningar av den aktuella typen försåldes. Han uttalade fortsättningsvis följande:

> Av intresse är sålunda, att enmansägda aktiebolag utan egentlig uppgift ofta kunna säljas för att i ny ägares hand få nya uppgifter. I dylika fall kan uppenbarligen icke bli tal om att säljaren beskattas såsom för utdelning. Försäljningar av detta slag torde endast i undantagsfall förekomma i fråga om föreningar, men de här förda principresonemangen böra avse båda slagen av associationer.

Enligt Hedfeldts uppfattning var andelsförsäljningen en normal transaktion, eftersom föreningen möjligen kunde få nya uppgifter i köparens hand.

AB Odoras avsikt med köpet, var uppenbarligen att bolaget skulle tillgodoföra sig skalföreningens likvida medel utan skattekonsekvenser.[57] I västtysk och norsk skatterätt har man vägrat den skattskyldige förlustavdrag och andra skatteförmåner sedan skalbolaget kommit i den nya ägarens händer.[58] Man har här ingripit mot köparen. Domstolarna menade då att köparen genomförde köpet endast för att komma i åtnjutande av de skatteförmåner, som var förknippade med skalbolaget.[59]

I Nordbäcksmålet var emellertid inte köparens taxering aktuell, utan domstolen hade att ta ställning till hur säljaren skulle beskattas. Man kunde naturligtvis inte vara helt säker på att säljaren hade beskattats för förtäckt utdelning för en liknande skalföreningsförsäljning i västtysk eller norsk skatterätt.

Det är möjligt att man i västtysk eller norsk skatterätt hade

[56] Jfr SOU 1975:77 s 95 f.
[57] Jfr Hedfeldts särskilda yttrande i målet.
[58] Se ovan s 39 f och s 51 ff.
[59] Se t ex ovan s 51 ff.

kunnat klassificera andelsförsäljningen i en motsvarande situation som en försäljning av föreningens ackumulerade vinstmedel, eftersom bolaget inte hade någon egentlig verksamhet vid försäljningstillfället. Hedfeldt betonade för övrigt att det endast torde förekomma i undantagsfall att "tomma" fastighetsföreningar kunde få nya uppgifter i en ny ägares hand.

I det aktuella fallet hade köparen inte några planer på att använda föreningen i någon ny verksamhet, vilket säljaren sannolikt var medveten om. Försäljningen var endast en avyttring av föreningens ackumulerade vinstmedel. Det låg då nära till hands att anse att andelsförsäljningen skiljde sig på ett väsentligt sätt från en normal och vanlig andelsavyttring. Mot denna bakgrund skulle man kunna hävda — med det principiella synsätt Hedfeldt använde — att man inte borde acceptera denna transaktion som en andelsöverlåtelse i skatteavseende. Istället skulle man betrakta förfarandet som en försäljning av bolagets vinstmedel i skattehänseende. Det är dock riktigt att Nordbäck inte tillgodogjorde sig något av föreningens vinstmedel på föreningens bekostnad genom andelsöverlåtelsen. Det var inte visat i målet att köparen var insolvent vid köpetillfället och föreningen förlorade därför — som bevisläget var i rättsfallet — inte någonting på att reversen, som tillkom i samband med fastighetsförsäljningen, bytte gäldenär från Nordbäck till AB Odora.[60] Andelsförsäljningen kunde därför inte anses som utdelning i bolagsrättslig mening. Tanken bakom Nordbäcks olika transaktioner var dock att han skulle överföra föreningens fastigheter till sig utan skattekonsekvenser. De olika transaktionerna får en mening först om man beaktar detta förhållande. Det ligger då nära till hands att betrakta andelsöverlåtelsen som likställd med utdelning till Nordbäck av föreningens vinstmedel i skatteavseende. RR och Hedfeldt var dock inte beredda att gå så långt. Åtminstone Hedfeldt utgick istället ifrån att andelsförsäljningen var en vanlig och normal affärsuppgörelse som kunde accepteras vid en skatterättslig bedömning.

3. I det sista ledet överförde Lundin andelarna till ett av honom behärskat aktiebolag som lät utdela föreningens vinstmedel skat-

[60] Hedfeldt antydde att målet hade kunnat få en annan utgång, om TI kunnat visa att köparen var insolvent vid avtalstillfället och att Nordbäck var medveten om detta förhållande. Jfr ovan s 107. Sandström, Beskattning vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening s 454 ff, menar att säljaren i sådana fall skall beskattas för utdelning.

tefritt till sig. Som det direkt framgår av RR:s domskäl kunde inte Nordbäck beskattas med anledning av detta. RR:s majoritet ansåg att Nordbäck inte var ansvarig för de förfaranden som genomfördes sedan Nordbäck sålt andelarna. Hedfeldt menade att även om Nordbäck överlåtit andelarna till ett av honom behärskat aktiebolag — vilket inte kunde anses styrkt i målet — så hade han ändock inte kunnat beskattas för utdelning. Anledningen till detta var enligt Hedfeldt att man inte var beredd att bryta igenom enmansaktiebolagets karaktär av en självständig juridisk person, om inte särskilda omständigheter förelåg.

RR undersökte varje särskilt led för sig och domstolen fann att varje vidtagen rättshandlings uppgivna resp skatterättsliga innebörd stämde överens. Denna metod kommer i fortsättningen att kallas för led för ledprövningsprincipen. Nordbäck gav enligt RR föreningen fullt vederlag för dess prestationer vid varje transaktion, där Nordbäck deltog. Detta var förklaringen till att Nordbäck inte utdelningsbeskattades.

Man kan möjligen invända att RR resonerat relativt formellt i så måtto att domstolen inte beaktat att fastighetsförsäljningen och andelsförsäljningen stod i ett sådant samband med varandra att de skulle kunna ses som en enda rättshandling.[61]

Man bör då dock beakta att Nordbäck hade kunnat genomföra transaktionerna på andra mindre uppseendeväckande sätt. Om han först sålt andelarna till köparen mot revers, hade han senare kunnat köpa fastigheterna till marknadspris från AB Odora. Köpeskillingen för fastigheterna hade då kunnat kvittas mot bolagets skuld till honom. Det hade då i praktiken inte förelegat någon risk för att beskattningsmyndigheterna hade krävt att han skulle utdelningsbeskattas med anledning av dessa transaktioner. Det visar att det inte är lätt att komma åt denna typ av serietransaktioner, om man inte kräver att förfarandet huvudsakligen skall vara motiverat utifrån civilrättsliga och ekonomiska överväganden och att syftet att spara skatt inte får dominera.

I norsk skatterätt kräver man att den skattskyldiges transaktioner måste vara betingade av starkare ekonomiska eller civilrättsliga skäl än i svensk skatterätt för att säljaren inte skall utdel-

[61] Jfr NJA 1955 s 449 och NJA 1966 s 66, där avtal undertecknade samma dag, ansågs stå i ett sådant samband med varandra att de måste ses som en transaktion. Båda dessa mål handlade om olika försök att kringgå jordförvärvslagstiftningen.

ningsbeskattas. I det principiellt likartade Kiellandsmålet gjorde den skattskyldige gällande att hans åtgärder var betingade av att han ville tillförsäkra sina barn sin aktieförmögenhet.[62] Höyesterett menade dock att han kunde uppnå detta på ett betydligt enklare sätt som dessutom kunde accepteras vid beskattningen. Dessa civilrättsliga och ekonomiska skäl ansågs därför ha varit av underordnad betydelse i sammanhanget och Kielland utdelningsbeskattades. Det är därför troligt att Nordbäck hade utdelningsbeskattats om RR följt samma principer som Höyesterett tillämpar.

RR var dock uppenbarligen inte beredd att se saken på ett liknande sätt som Höyesterett. Av Hedfeldts särskilda yttrande i Nordbäcksmålet framgick att domstolen sannolikt menade att de skattskyldiga måste ha tillfredsställande möjligheter att förutse verkningarna i skattehänseende av normala affärstransaktioner, till vilka domstolen även räknade Nordbäcks förfaranden.

De skattskyldiga torde dock knappast kunna förutse domstolarnas ställningstaganden i så komplicerade fall som Nordbäcksmålet och liknande fall. Istället uppmuntrar RR:s synsätt skattesakkunniga att konstruera komplicerade serietransaktioner, som det finns föga behov av i affärslivet, om man bortser från skattekonsekvenserna. Det är tveksamt om denna grupp kan ställa krav på att dessa förfaranden skall accepteras av domstolarna med hänsyn till de rättssäkerhetsgarantier som tillkommer de skattskyldiga. Om RR i RÅ 1953 ref 10 förklarat att man i skattehänseende inte kunde acceptera Nordbäcks andelsöverlåtelse som en försäljning och förklarat orsaken till detta, skulle skattekonsulterna förstått att de borde undvika denna typ av avtalskonstruktioner i framtiden. I norsk skatterätt har domstolarna ingripit mot försök att kringgå skattereglerna genom serietransaktioner trots avsaknad av direkt lagstöd utan att detta ansetts strida mot normala rättssäkerhetskrav.[63]

Sammanfattningsvis kan sägas att det är naturligt att Nymanssonsmålet och Nordbäcksmålet fick olika utgång. Aktieförsäljningen i det förstnämnda målet var en felrubricerad rättshandling, som med stöd av normala tolkningsmetoder kan betecknas

[62] Se ovan s 53. Jfr även SOU 1975:77 s 93 ff och Bergström SN 1976 s 149 ff, som behandlar frågan om den av expertgruppen föreslagna skatteflyktsklausulen hade kunnat tillämpas i Nordbäcksmålet.
[63] Se ovan s 51 ff.

som utdelning i skatterättsligt hänseende. I Nordbäcksmålet genomfördes däremot andelsförsäljningen på ett korrekt sätt, vilket torde vara förklaringen till att Nordbäck inte utdelningsbeskattades.

I Nordbäcksmålet prövade RR varje led för sig och undersökte om transaktionerna i varje led var riktigt skatterättsligt rubricerade. Eftersom varje led var för sig kunde accepteras, ansåg domstolen att Nordbäck inte kunde utdelningsbeskattas.

I den fortsatta framställningen skall jag visa att RR tillämpar led för ledprövningsprincipen i praxis och att den direkta orsaken till att RR så sällan ingriper mot skatteflyktsförsök är att rättshandlingar anses skatterättsligt riktigt betecknade även om syftet att spara skatt varit den avgörande drivfjädern bakom transaktionerna. Detta gäller dock under förutsättning att detta syfte inte är så dominerande, att man kan säga att transaktionerna framstår som meningslösa, om man bortser från skattekonsekvenserna.

3.2.3.4 Vinst- och förlustbolagstransaktioner

Vinst- och förlustbolagstransaktionerna uppvisar stora principiella likheter med Lundintransaktionerna. Liksom i Lundinmålen utnyttjade man den fördelaktiga aktievinstbeskattningen bl a i syfte att spara skatt. Vinstbolagen tömdes på sina tillgångar, som såldes till marknadspris. Genom att vinstbolagens lager och inventarier hade skattemässiga värden, som var betydligt lägre än tillgångarnas verkliga värden, bestod bolagets tillgångar därefter till stor del av obeskattade vinstmedel. Beskattningen av dessa vinstmedel sköts dock på framtiden genom att aktierna såldes till ett aktiebolag (förlustbolag), som hade outnyttjade förlustavdrag. Förlustbolaget överförde sedan förlustbringande verksamhet — exempelvis ned- och avskrivningsbara lager resp inventarier — till sitt dotterbolag, varigenom beskattningen av vinstmedlen sköts på framtiden. Nuvärdet av vinstbolagets vinstmedel blev genom den räntefria skattekrediten hög. Förlustbolagets vinster med anledning av transaktionerna med dotterbolaget kunde sedan kvittas mot outnyttjade förlustavdrag. I den variant som varit aktuell i RR:s praxis köptes vinstbolagets rörelsetillgångar av ett nybildat aktiebolag, som kontrollerades av den ursprunglige äga-

ren av aktierna i vinstbolaget. Transaktionerna innebar för honom att han kunde till priset av en låg aktievinstbeskattning skaffa sig nya och högre avskrivningsunderlag i det nya bolaget, utan att han för den skull behövde skaffa några nya tillgångar.

Köparens huvudsakliga vinst på aktieköpet var att han fick ett räntefritt likviditetstillskott genom transaktionerna med vinstbolaget.

Omständigheterna i RÅ 1973 ref 95 var i korthet följande.[64]

Karlsson ägde samtliga aktier i AB Olympiagaraget (i fortsättningen kallat OG). AB Karlsson Bil, som ägdes av Karlsson och hans son, köpte den 28.9.1967 OG:s tillgångar och skulder för ca 1 249 000 kr. Genom försäljningen löstes de dolda reserverna i OG upp och betydande skattepliktiga intäkter uppstod i bolaget. OG bestod därefter i princip endast av vinstmedel. Köpet finansierades dels med kontanta medel, som övertagits från OG dels med ett lån från Karlsson på 960 000 kr. Nästa dag sålde Karlsson sina aktier i OG till Stridbeck för 960 000 kr, som skulle erläggas kontant samma dag.[65] Stridbeck överlät samma dag aktierna i OG till Limträverken AB på oförändrade villkor. Limträverken ändrade OG:s namn till Limträverkens Produktionsaktiebolag. Limträverken sålde sedan tillgångar till sitt nya dotterbolag och tog ut samtliga likvida medel ur bolaget som likvid. Av dessa medel användes 960 000 kr för att betala aktierna.[66] Genom nedskrivning av och avskrivning på de överförda tillgångarna sköts beskattningen av de obeskattade vinstmedlen i Limträverken Produktionsaktiebolag på framtiden.

Limträverken försattes på egen begäran i konkurs den 22.1.1969.

Karlsson deklarerade affären som en aktieförsäljning och redovisade 94 604 kr som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Hos PN yrkade TI att Karlsson skulle beskattas för hela köpeskillingen, 960 000 kr såsom för utdelning. Till stöd för sin talan anförde TI att syftet med aktieförsäljningen inte var att sälja OG:s rörelse utan att komma åt bolagets vinstmedel.

PN, KR och RR ogillade TI:s talan. RR uttalade:

> I målet kan nu icke anses tillförlitligen styrkt, att Aktiebolaget Limträverken varit på obestånd vid tidpunkten för förvärvet av

[64] Målet är bl a behandlat av Bergmark SvSkT 1974 s 77 ff, Kihlberg SvSkT 1974 s 532 ff, Krafft SvSkT 1975 s 307 ff och Grosskopf s 185 ff. Se även det likartade målet RÅ 1973 A not 329. I det tredje vinst- och förlustbolagsmålet som prövats av RR, RÅ 1974 ref 27, fann domstolen att den skattskyldige oavsett vinstbolagstransaktionen hade tillgodoförts sig förtäckt utdelning från sitt bolag till högre belopp än KR ansåg att han skulle eftertaxeras för. På grund av förbudet mot reformatio in pejus kunde inte RR åsätta den skattskyldige högre taxeringar än KR beslutat och domstolen underlät att ta ställning till själva vinstbolagstransaktionen. (Se närmare om detta Krafft SvSkT 1975 s 318 ff.) Se närmare om lagstiftningen mot vinst- och förlustbolagstransaktioner t ex Grosskopf s 191 ff.

[65] Karlsson garanterade balansräkningen, varav framgick att OG hade likvida medel som uppgick till 1 250 000 kr. Dessa tillgångar motsvarades av vinstmedel, 1 091 000 kr, aktiekapital och skulder på balansräkningens kreditsida. Karlsson friskrev sig från ansvar för OG:s utskiftningsskatteskulder och inkomstskatteskulder (på obeskattade vinstmedel).

[66] Se Krafft SvSkT 1975 s 317.

> aktierna i OG. Aktieförsäljningen och vad i samband därmed förekommit kan därför inte anses innebära förtäckt utdelning från OG till Karlsson. — På grund härav och då ej heller i övrigt visats att grund föreligger att beskatta Karlsson såsom för aktieutdelning fastställer regeringsrätten det slut kammarrättens dom innehåller.[67]

Tillvägagångssättet i OG-målet visar principiella likheter med förfarandet i Nordbäcksmålet.[68] Bolaget tömdes — liksom i RÅ 1953 ref 10 — på sina tillgångar, varefter företagets förmögenhet endast bestod av likvida medel. Karlsson tillgodogjorde sig sedan indirekt OG:s vinstmedel genom att sälja sina aktier. Karlsson utnyttjade — liksom Nordbäck gjorde i RÅ 1953 ref 10 — att kapitalvinster i allmänhet beskattas lindrigare än löpande inkomster.[69]

Köparen i båda dessa mål var beredd att betala ett högt pris för bolagets uppsamlade vinstmedel på grund av att denne hade möjlighet att på olika sätt tillgodogöra sig det köpta företagets vinstmedel utan skattekonsekvenser åtminstone under en överskådlig tid.[70] I OG-målet var dock vinstmedlen obeskattade medan de i Nordbäcksmålet var beskattade. Beskattningen av vinstmedlen — dubbelbeskattningens första led — sköts dock på framtiden genom köparens försorg i OG-målet.

Domskälen visar att RR prövade om Karlsson åtnjöt utdelning i någon av de rättshandlingar, som han deltog i.[71] RR tillämpade uppenbarligen led för ledprövningsprincipen. Klart är att domstolen inte ansåg att Karlsson åtnjöt förtäckt utdelning genom försäljningen av OG:s tillgångar och skulder till AB Karlsson Bil. Karlsson var för övrigt inte personligen inblandad i denna affär.

[67] Det är anmärkningsvärt att kammarrätten använder samma ordvändningar som RR gjorde i Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref 10. KR uttalade: "Av vad i målet förekommit framgår icke att Karlsson under ifrågavarande beskattningsår före eller i samband med överlåtelser av aktierna i OG till Stridbeck tillgodogjort sig något av bolagets tillgångar utan att samtidigt tillföra bolaget valuta av motsvarande värde. Taxering av Karlsson för ifrågavarande belopp, 960 000 kr, kan lagligen icke grundas enbart på den omständigheten, att Stridbeck förvärvat aktierna såsom ombud för ett aktiebolag i vars dotterbolag — efter förvärv från moderbolaget av förlustbringande verksamhet — obeskattad vinst hos Olympia-Garaget i Hallsberg Aktiebolag eliminerats. I målet kan ej anses tillförlitligen visat, vare sig att Aktiebolaget Limträverken vid tiden för förvärvet av ifrågavarande aktier varit på obestånd eller, än mindre, att Karlsson vid aktieöverlåtelsen skulle ha haft kännedom om sådant obestånd. Vid angivna förhållanden och med hänsyn till vad eljest förekommit i målet saknas grund för antagande att Karlssons ifrågavarande överlåtelse av aktier skett för skens skull. Ej heller i övrigt föreligger grund för att beskatta Karlsson såsom för aktieutdelning. — Kammarrätten finner sålunda, att taxeringsintendenten icke visat fog för sin talan. På grund härav fastställer kammarrätten prövningsnämndens beslut."

[68] Se närmare om detta Grosskopf s 185 ff.

[69] Se närmare om detta Grosskopf s 185 ff.

[70] Se Grosskopf s 186.

[71] RR uttalade sedan den konstaterat att aktieförsäljningen inte inneburit förtäckt utdelning från OG till Karlsson följande: "På grund härav och då ej heller i övrigt visats att grund föreligger att beskatta Karlsson såsom för aktieutdelning . . ."

Att RR:s ståndpunkt hade fog för sig, för det talar även det förhållandet att OG inte riskerade att förlora något på just detta avtal, eftersom tillgångarna och skulderna såldes till marknadspris och köparens betalning hade ett reellt värde som motsvarade den avtalade köpeskillingen.

I nästa led sålde Karlsson sina aktier i OG, som numera bestod endast av likvida medel. RR ansåg uppenbarligen att Karlsson var medveten om att Limträverken var hans verkliga köpare.

Domstolen betonade att det inte var visat i målet att Limträverken var på obestånd, när bolaget köpte aktierna.[72] Karlsson kunde därför inte anses ha tillgodogjort sig något av OG:s tillgångar på OG:s bekostnad genom de olika transaktionerna. Vad RR menade med detta är något oklart. Det synes dock vara förhastat att dra den slutsatsen att det hade blivit en annan utgång i målet, om Limträverken varit insolvent vid avtalstillfället. Av civilrättslig praxis och även av RegR:t Hedfeldts särskilda yttrande i Nordbäcksmålet synes man kunna dra den slutsatsen att det troligen även krävts att Karlsson åtminstone haft skäl att misstänka att köparen var insolvent när aktierna såldes, för att han skulle ha kunnat beskattas för utdelning.[73]

Av referatet i OG-målet framgår inte hur köparen finansierade aktieköpet.[74] Av det likartade Åforsmålet — RÅ 1973 A not 329 —, som avgjordes vid samma tillfälle, framgår att Åfors (säljaren) inte ansågs ha erhållit utdelning genom att köparen övertog säljarens skuld till det köpta aktiebolaget, när det inte visats i målet att köparen var på obestånd vid förvärvet av aktierna. Mot denna bakgrund synes det inte spela någon roll i OG-målet om köpeskillingen i verkligheten betalades genom att köparen övertog AB Karlsson Bils skuld till OG eller ej.[75]

RR fann vid en prövning led för led att de transaktioner som Karlsson medverkat i var skatterättsligt riktigt betecknade. Som bevisläget var i målet ansåg RR att Limträverken var solvent vid tidpunkten för aktieförsäljningen. Rättsfallet ger därför inte något svar på frågan om vilka krav man kan ställa i skattehänseende på att säljaren undersöker, att köparen har möjlighet att fullfölja

[72] Se beträffande termerna obestånd och solvens Krafft SvSkT 1975 s 322 f.
[73] Se ovan s 107 och s 113 ff.
[74] Hur betalningen för aktier gick till kan man inte klart utläsa ur målet. Det skulle föra för långt att försöka analysera hur det skedde. Se närmare om detta t ex Krafft SvSkT 1975 s 325 och Themptander SvSkT 1976 s 665. Se även TI:s argumentering inför RR i OG-målet.
[75] Jfr ovan s 107.

affären, dvs köparen inte betalar aktierna med det köpta bolagets vinstmedel utan att lämna fullt vederlag för detta uttag.

Slutligen skall här diskuteras i vad mån RR krävde att de olika rättshandlingarna i OG-målet skulle ha ett visst ekonomiskt innehåll.

Omvandlingen av det rörelsedrivande företaget OG till ett s k skalbolag, berodde uppenbarligen på att Karlsson senare skulle tillgodogöra sig OG:s tillgångar samtidigt som han fortsatte företagets rörelse som förut i ett annat bolag. Säljarens syfte med dessa båda transaktioner var huvudsakligen av skatteteknisk karaktär.

Köparen betalade uppenbarligen ett högt pris för aktierna på grund av att bolaget kalkylerade med att det kunde skjuta beskattningen av OG:s vinstmedel på framtiden. De vinster som uppkom i köparbolaget kvittades samtidigt mot tidigare förluster, som bolaget haft.

Av referatet i målet framgick dock att rörelsen i Limträverken vid tidpunkten för aktieförsäljningen gick med stora förluster. Aktieägarna hade både före och efter aktieköpet försökt att rekonstruera företaget genom att själva skjuta till betydande belopp. Köpet av OG var troligen Limträverkens enda ytterligare möjlighet att kunna få likvida medel. Genom att OG:s skatteskulders neddiskonterade nuvärde var mycket lågt, var Limträverken berett att betala ett högt pris för detta likviditetstillskott, som dessutom var ett fördelaktigare alternativ än att låna pengar på öppna marknaden mot ränta. Limträverken tillfördes på detta sätt likvida medel som tillsammans med bl a aktieägarnas insatser skulle göra det möjligt att på sikt få företaget på fötter. Det faktum att Limträverken senare gick i konkurs, kan inte undanskymma det faktum att Limträverkens medverkan i vinstbolagstransaktionen även hade affärsmässiga syften.

Slutsatsen måste bli att aktieförsäljningen — och vad som i samband därmed hände — var reellt betingad för köparen. Transaktionerna i OG-målet hade vissa begränsade affärsmässiga syften även om de huvudsakliga motiven bakom avtalen var av rent skatterättslig art.[76] I Nordbäcksmålet gjorde RegR:t Hed-

[76] Krafft SvSkT 1975 s 321 f menar att det endast kan ställas krav på att en effekt skall ha uppkommit genom rättshandlingen, d v s att en förändring skall ha inträtt i parternas rättsställning genom rättshandlingen. Att det skulle krävas affärsmässigt syfte ställer sig Krafft avvisande till.

feldt gällande att det fanns civilrättsliga och ekonomiska skäl, som talade för att de olika rättshandlingarna i detta mål kunde godtas vid en led för ledprövning. Det är därför möjligt att RR — vid en led för ledprövning — kräver att det skall finnas — om än begränsade — civilrättsliga och (eller) ekonomiska skäl, som talar för att en civilrättsligt giltig rättshandling skall anses riktigt rubricerad i en skatterättslig situation. Rättshandlingen får m a o inte endast vara motiverad utifrån skatteskäl. I sådana fall har man i västtysk, dansk, norsk och finsk rätt— i det sistnämnda fallet med stöd av 56 § beskattningslagen — ansett att olika civilrättsligt giltiga rättshandlingar varit felaktigt skatterättsligt rubricerade och sedan lagt deras skatterättsliga innebörd till grund för beskattningen.[77] Det finns därför möjligen anledning att misstänka att man i svensk skatterätt inte helt tar avstånd ifrån ett sådant synsätt, även om RR i Nordbäcks- och OG-målen menade att det inte förelåg anledning att anse att transaktionerna var felaktigt betecknade vid en skatterättslig bedömning. Jag skall därför undersöka i vad mån andra rättsfall, där denna fråga ställts på sin spets, visar att RR menar att en giltig rättshandling kan ha en skatterättslig betydelse, som står i strid med dess allmänna civilrättsliga innebörd.

3.2.3.5 Handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn

Det finns ett stort antal fall i praxis, där föräldrar och barn bildat handelsbolag eller kommanditbolag för att på så sätt splittra upp den rörelsedrivande förälderns inkomster på flera händer inom familjen. Denna praxis har bl a ingående behandlats av Mattsson och Lindencrona och framställningen kan därför göras mera kortfattad än vad som annars vore möjligt.[78]

I RÅ 1951 ref 27 underkände RR en bolagsbildning mellan en fader och hans underåriga söner och fadern beskattades sedan för bolagets inkomster.

RR synes ha bedömt att bolagsavtalet var ogiltigt på rent civilrättsliga grunder.[79] Sönerna hade varken deltagit i verksam-

[77] Se kapitlet om utländsk rätt.
[78] Mattsson s 52 ff och Lindencrona s 97 ff. Se även Sandström SN 1970 s 369 ff och Lindencrona s 97 ff.
[79] Se Nial s 33 med not 2, Mattsson s 53 f, Mutén, Familjebeskattningen s 74, Hellner s 135, Welinder II s 253. Jfr Lindencrona s 97.

heten genom kapitalinsatser eller arbetsprestationer och RR synes ha haft goda skäl för att underkänna handelsbolagsavtalet.[80]

I RÅ 1955 ref 5 hade två makar slutit avtal med sina två underåriga söner om att bilda ett kommanditbolag. Avtalet var undertecknat av makarna dels för egen del, dels såsom förmyndare för barnen. Sönerna hade satsat 1 000 kr var, som de fått i gåva av föräldrarna på villkor att de satte in beloppen i kommanditbolaget. Fadern var den ende komplementären i bolaget. Fadern överlät sedan för ett lågt pris en bilagentur till kommanditbolaget, som samma dag upplät agenturen till ett av fadern dominerat aktiebolag mot en ersättning, som skulle bestämmas särskilt för ett år i sänder. Varken barnen eller hustrun hade arbetat i bolaget.

Bolagets enda funktion synes ha varit att mot betydande ersättning utgöra mellanhand vid faderns överlåtelse av bilagenturen till aktiebolaget.[81]

Bolagets vinst delades under det aktuella beskattningsåret lika mellan delägarna.

RR ansåg att oavsett att makarna inte ägde rätt att företräda barnen gentemot sig själva, när bolagsavtalet slöts, var det inte fråga om att makarna och deras söner skulle samverka för att vinna gemensamma fördelar på det sätt som avses i handelsbolagslagen.[82] Fadern beskattades sedan för hela bolagets vinst.

Det hade i och för sig kunnat göras gällande att bolagsbildningen saknade andra betydelsefulla funktioner än att splittra upp faderns inkomster från försäljningen av agenturen på flera händer och att bolagsbildningen därför inte skulle tillerkännas skatterättslig relevans.[83] RR gick emellertid inte på den grunden utan ansåg att bolagsbildningen var ogiltig på rent bolagsrättsliga grunder.[84]

[80] Man brukar kräva att tre förutsättningar skall vara uppfyllda för att ett giltigt handelsbolag skall föreligga nämligen: 1. Ett bolagsavtal skall ha ingåtts mellan delägarna. 2. Bolagsmännen skall ha ett gemensamt syfte med bolagsbildningen, ett gemensamt bolagsändamål. 3. Delägarna skall verka för detta ändamål. (Se närmare om detta Nial s 24 ff. Se även Karlgren SvJT 1956 s 611, som menar att det tredje rekvisitet är mycket uttunnat i civilrättslig praxis. Jfr Mattsson s 31 ff.) I RÅ 1951 ref 27 var det tredje rekvisitet inte uppfyllt. Sandström (SN 1970 s 375 f) menar att bolagsavtalet inte var ogiltigt eftersom sönerna bidragit med vissa arbetsinsatser. Nial menar att utgången är försvarlig mot bakgrund av att fadern enligt avtalet skulle svara för bolagets samtliga förpliktelser och överhuvudtaget för alla ekonomiska följder av överenskommelsen. (Nial s 33 med not 2.)

[81] Mattsson s 55.

[82] Det var uppenbart att avtalet var ogiltigt redan på den grunden att föräldrarna inte låtit barnen företrädas av god man när överenskommelsen ingicks. Avtalet var därför ogiltigt enligt 13:2 FB. Se närmare om detta Lindencrona s 101.

[83] Se Mattsson s 55.

[84] Mattsson menar att RR:s uppfattning knappast synes kunna förenas med åsikten, att mycket små krav skall ställas på formen för samverkan i ett bolag (Mattsson s 55). Jfr Sandström SN 1970 s 375 f. Nial menar dock att bolagsavtalet var ogiltigt. (Nial s 33 not 2.) Av samma åsikt är Hellner s 134 f och Helmers s 493. Klart är att det är svårt att ta ställning till Mattssons uppfattning, eftersom det inte finns någon relevant civilrättslig praxis att jämföra med. Mattsson synes för övrigt stödja sig på Karlgrens uppfattning i SvJT 1956 s 611 att kravet, att bolagsmännen skall verka för bolagsändamålet, är uttunnat i praxis.

I två rättsfall från år 1956 var dock bolagsbildningarna bolagsrättsligt giltiga.

I RÅ 1956 ref 1 hade T bildat ett kommanditbolag med sina fyra underåriga barn efter att ha inhämtat överförmyndarens tillstånd. Barnen hade satsat 7 500 kr, som de hade fått i gåva av sin farfar. Sedan fadern, som var komplementär, tillgodoförts 25 000 kr i lön, fördelades återstoden av vinsten så att fadern erhöll 5 000 kr och vart och ett av barnen 2 500 kr. Barnens höga avkastning på insatt kapital (33 %), berodde enligt fadern på att det var förenat med särskilda risker att satsa kapital i bolaget.

RR uttalade bl a följande:

> Genom vad i målet förekommit kan icke anses visat, att kommanditbolaget tillkommit för skens skull eller att bolagsavtalet eljest saknar laga verkan eller att vid fördelningen av bolagets vinst T till förmån för barnen förfogat över belopp som skäligen tillkommit honom.

I RÅ 1956 ref 15 hade T bildat ett kommanditbolag tillsammans med sina fyra omyndiga barn med överförmyndarens godkännande. Sedan fadern gottskrivits lön med 10 000 kr, fördelades vinsten lika mellan delägarna. Varje barn erhöll på detta sätt 27 %:s avkastning på innestående kapital.

TI ansåg att T hade tillförsäkrat sig en lägre andel i vinsten än vad som hade varit skäligt vid en normal affärsuppgörelse med hänsyn till att han var obegränsat ansvarig för bolagets förbindelser och ensam ledde dess verksamhet. Han fick därför enligt TI:s mening anses ha fört över vinstmedel till barnen, som normalt inte borde ha tillkommit dem som passiva kommanditbolagsdelägare.

RR uttalade bl a:

> Beträffande inkomsterna från kommanditbolaget måste genom vad upplyst blivit rörande omständigheterna vid bolagets bildande, T:s insats vid skötseln av bolagets verksamhet samt bolagets vinstförhållanden under ifrågavarande och tidigare beskattningsår anses framgå, att den för beskattningsåret verkställda uppdelningen av delägarna tillkommande ersättning varit uppenbart orimlig, barnen till fördel, samt att T alltså genom uppdelningen förfogat över belopp, som i verkligheten tillkommit honom själv.

RR ansåg troligen såväl i RÅ 1956 ref 1 och ref 15 att kommanditbolagsavtalen var bolagsrättsligt giltiga.[85] Av domskälen i de båda målen framgår att RR prövade om fadern fört över belopp

[85] Av samma åsikt Mutén, Familjebeskattningen s 74 f, Mattsson s 57, Welinder II s 226 (svar till fråga 1) och Lindencrona s 101 ff.

till barnen genom vinstfördelningsavtalet.[86]

I RÅ 1956 ref 1 godtogs vinstfördelningen, medan fadern i RÅ 1956 ref 15 beskattades för hela bolagets vinst, sedan barnen tillgodoförts 6 % ränta på innestående kapital.

I RÅ 1956 ref 1 erhöll fadern en betydande lön för sitt arbete. Det hävdades i målet att det var förenat med avsevärda risker att satsa kapital i kommanditbolaget.[87] I RÅ 1956 ref 15 hade fadern inte betingat sig skälig ersättning för sitt arbete samtidigt som barnens kapitalinsatser inte var underkastade några egentliga risker.[88] Detta skulle då kunna förklara varför dessa båda mål fick olika utgång. RR fann i RÅ 1956 ref 15 att det inte fanns några skäl som talade för att barnen skulle tillgodoföras mera än skälig ränta på insatt kapital. I RÅ 1956 ref 1 däremot var verksamheten som sagt förenad med särskilda risker som motiverade att barnen fick en hög avkastning på det satsade kapitalet. Samma principer tillämpades följaktligen i RÅ 1956 ref 1 och 15. Dessa principer har sedan följts i RÅ 1958 ref 45 och i en mängd notismål.[89] Lindencrona visar att RR i senare praxis i två fall godtagit bolagsbildningar som var ogiltiga på grund av att föräldrarna företrätt barnen gentemot sig själva vid bolagsbildningen.[90] Å andra sidan har bolagsbildningar underkänts vid beskattningen även efter 1956 på rent bolagsrättsliga grunder.[91] Slutsatsen att RR i allmänhet varit beredd att acceptera ogiltiga bolagsbildningar efter

[86] Det går kanske att angripa problemen i RÅ 1956 ref 15 på ett naturligare sätt än RR gjorde. Barnen hade antagligen betalat ett alltför lågt pris för sina andelar i kommanditbolaget, när fadern omvandlade sin enskilda firma till ett kommanditbolag. Om denna misstanke är riktig, vore det naturligt att beskatta fadern för skillnaden mellan marknadsvärdet på barnens andelar och deras insatser såsom uttag ur rörelsen (se 28 § 1 mom KL). Mellanskillnaden skulle naturligtvis även gåvobeskattas, eftersom det var fråga om gåvor från fadern till barnen. Barnens ingångsvärden på andelarna skulle sedan motsvara insatsernas marknadsvärden vid bolagsbildningen. Under förutsättning att fadern fortsättningsvis tillgodoförs marknadsmässig lön, behöver man inte göra några vinstjusteringar i bolaget, om vinsten fördelas i förhållande till delägarnas kapitalinsatser. Barnen får därigenom inte några fördelar, som inte kan komma en utomstående kompanjon till del. Vinstfördelningen kan då inte sägas vara orimligt fördelaktig för barnen.

[87] Se Lindencrona s 102. I RÅ 1970 fi not 579 ansåg RR att det räckte med att barnen bidrog med kapitalinsatser, eftersom kommanditbolaget huvudsakligen sysslade med kapitalförvaltning. Se närmare om detta mål Lindencrona s 105 f.

[88] Mattsson s 57. Jfr Lindencrona s 102.

[89] Huvudregeln innebär att 6 % av barnens vid beskattningsårets ingång innestående kapital betraktas som deras inkomst av kommanditbolaget, d v s normalt som inkomst av rörelse. (Lindencrona s 103.) Angående notismålen se t ex Mattsson s 57 (not 133) och Lindencrona s 103 (not 27). Numera är denna fråga reglerad i 13 anvp till 32 § KL, som innebär att barnen endast äger rätt till skälig ränta på satsat kapital.

[90] RÅ 1958 fi not 1699 och RÅ 1966 fi not 1531—1540. Se Lindencrona s 104 ff.

[91] Se Sandström SN 1970 s 377 not 21. I ett fall har RR underkänt bolagsbildningar på civilrättsliga grunder sedan 1956, nämligen i målet RÅ 1962 fi not 489. I RÅ 1964 fi not 1496 beskattades mannen—komplementären för hela hustruns andel, som hon fått i gåva av mannen. Eftersom gåvan inte var civilrättsligt giltig på grund av att den inte skett i äktenskapsförordets form, ansågs inte hustrun — men väl makarnas barn — som kommanditbolagsdelägare. Jfr även RÅ 1964 fi not 1711.

1956, torde därför vara förhastad.[92] De rättsfall som Lindencrona åberopar skulle då möjligtvis kunna ses mera som olycksfall i arbetet än som principiella ståndpunktstaganden från RR:s sida.[93]

Den mest intressanta frågan är dock vilka principer RR tillämpat till stöd för att räkna om vinstfördelningsavtalet vid beskattningen.[94] Sandström menar att RR ändrat praxis genom 1956 års båda referatmål under påverkan av skatteflyktskommitténs PM med förslag till lagstiftning mot benefika barnreverser m m, som lades fram den 24.3.1956.[95] I detta PM föreslog kommittén att föräldern-komplementären skulle beskattas för handels-(kommandit-)bolagets intäkter sedan barnen tillgodoförts 6 % ränta på insatt kapital.[96] Sandström anser att RR tidigare underkände civilrättsligt giltiga bolagsavtal i RÅ 1951 ref 27 och RÅ 1955 ref 5 och att domstolen, sedan skatteflyktskommitténs PM lades fram, övergick till att godta bolagsbildningarna samtidigt som RR räknade om vinstfördelningen med hjälp av 6 %-schablonen.[97] Lindencrona har emellertid i polemik mot Sandström visat att RR inte synes ha ändrat sin principiella inställning till hur dessa bolagsbildningar skall angripas.[98] Han sammanfattar sina slutsatser på följande sätt:

> Det synes därför vara möjligt att hävda, att RegR konsekvent fortsatt sin tidigare praxis att anse, att intet bolagsavtal föreligger i det fall, barnen varken bidragit med kapital eller nämnvärda arbetsinsatser. Sedan är det en annan sak, att RegR:s praxis sedermera förfinats och att även nyare angreppsmetoder kommit till användning. Den viktigaste är där otvivelaktigt 6 %-schablonen för de fall, att barnen enbart bidragit med kapital. Det stora antalet fall, där 6 %-schablonen kommit till användning, behöver endast utvisa, att

[92] Jfr Sandströms uppfattning på s 377 f.
[93] Jfr Mattsson s 57 f.
[94] Hellner är inne på tankegången att RR ansåg att ett civilrättsligt giltigt kommanditbolagsavtal förelåg i RÅ 1956 ref 15, men att domstolen bortsåg från detta förhållande vid beskattningen. (Hellner s 135.) Han menar att det inte krävs reella ekonomiska skäl för grundande av bolag för att detta skall ha skatterättslig verkan, men han betonar samtidigt att det gäller att skilja ut de fall, där avtal endast ingåtts formellt utan att de faktiska förhållandena därigenom ändrats. (Hellner s 137.) Hellners resonemang förutsätter att RR bortsett från kommanditbolagsavtalet som sådant. Denna lösning har man stannat för i tysk rätt (se ovan s 34), vilket Hellner för övrigt åberopar. I det aktuella målet godtog RR dock uppenbarligen kommanditbolagsbildningen samtidigt som domstolen underkände vinstfördelningsavtalet. Hellners resonemang vilar därför på felaktiga förutsättningar.
[95] Se närmare om detta PM, Sandström SN 1970 s 376 f.
[96] Se närmare om detta Sandström SN 1970 s 376 f.
[97] Sandström SN 1970 s 377.
[98] Lindencrona s 109 ff.

omständigheterna varit sådana att barnen gjort en verklig insats, dvs. bidragit med kapital.[99]

Lindencrona menar för egen del att 6 %-schablonregeln är en rent skatterättslig omräkning av vinsten i föräldrar—barn-förhållandet utan civilrättslig grund.[100] Lindencrona går dock inte in i detalj på orsakerna till varför RR tillgrep ett skatterättsligt synsätt just i dessa fall.[101]

Ingen, som behandlat dessa frågor, har dock försökt sätta in bolagsbildningarna i det sammanhang, där de hör hemma. RR har här uppenbarligen ingripit mot ett försök att kringgå skattereglerna. Det vore då naturligt att undersöka om led för ledprövningsprincipen, som RR slog fast i Nordbäcksmålet, även användes när domstolen granskade bolagsbildningarna.[102]

I västtysk skatterätt har man i liknande fall angripit själva bolagsbildningen och beskattat föräldern för bolagets inkomster.[103] I finsk skatterätt har man med stöd av skatteflyktsklausulen angripit själva handelsbolagsbildningen, om bolaget tillkommit huvudsakligen av skattemässiga skäl, samtidigt som det inte funnits något behov av någon gemensam handelsbolagsorganisation för delägarna.[104]

Att RR angripit själva vinstfördelningsavtalet beror sannolikt på att domstolen undersökt varje led för sig. Kommanditbolagsbildningsavtalet var enligt RR skatterättsligt riktigt rubricerat. Denna ståndpunkt beror på att RR accepterar bolagsbildningar som sker huvudsakligen av skatteskäl.[105] Det skulle förklara varför domstolen inte gjorde gällande att bolagsbildningen skulle sakna verkan vid beskattningen. Istället angrep RR vinstfördelningen i bolaget och gjorde en omräkning som inte hade stöd i handelsbolagslagens regler. RR menade att fadern genom vinstfördelningen överfört vinster, som tillkom honom, till barnen

[99] Lindencrona s 113.
[100] Lindencrona s 103.
[101] Lindencrona uttalar dock att det finns följande förklaringar till att RR emellanåt inte angripit bolagsbildningarna med hjälp av föräldrabalkens ogiltighetsregel utan istället tillämpat 6 %-schablonen: "Man kan fråga sig varför RegR inte tagit fasta på befintliga, föräldrarättsliga ogiltighetsanledningar. Om så skett hade många mål fått en utgång, som också skatterättsligt legat i linje med, vad RegR eftersträvat. Orsaken är antagligen, att RegR velat finna mer generella principer för den skattemässiga behandlingen av vissa transaktioner mellan föräldrar och barn." (Lindencrona s 295.)
[102] Lindencrona synes delvis vara inne på liknande tankegångar även om han inte utvecklar dem närmare. Se Lindencrona s 292.
[103] Se ovan s 34.
[104] Se ovan s 46.
[105] Se ovan s 111 ff.

som gåva. Barnen har i allmänhet först tillgodoförts skälig avkastning på satsat kapital varefter föräldern beskattats för resterande inkomster. Om barnen endast tillgodoförts skälig avkastning på innestående kapital har någon omräkning inte skett.[106]

RR undersökte m a o om det fanns några godtagbara skäl att fördela vinsten på det sätt som föräldrarna och barnen gjorde. RR:s domskäl i RÅ 1956 ref 15 tyder på att domstolen ansåg att vinstfördelningen i bolaget huvudsakligen var motiverad av skattehänsyn. Domstolen betonade att vinstfördelningen var uppenbart orimlig till barnens fördel och att fadern därför fick anses ha förfogat över belopp som i verkligheten tillkom honom själv. Det kan i och för sig diskuteras i vad mån 6 %-schablonen var en lämplig lösning.[107] Detta förhållande får dock inte undanskymma det faktum att det fanns föga anledning i de flesta fall, att låta parternas vinstfördelningsavtal ligga till grund för beskattningen, eftersom en utomstående passiv delägare inte hade kunnat räkna med att bli gynnad på samma sätt som komplementärens barn, när vinsten skulle fördelas mellan delägarna.

Sammanfattningsvis kan sägas att RR tillämpade led för ledprövningsprincipen på handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn. RR angrep själva vinstfördelningsavtalet och ansåg att barnen i de flesta fall fått högre utdelning på insatt kapital än det fanns affärsmässiga motiv att ge dem. Föräldern ansågs därför ha överfört de belopp som översteg skälig avkastning på insatt kapital som gåva till barnen. Bolagets vinst beskattades därefter hos den verklige rörelsedrivande familjemedlemmen — i allmänhet fadern — sedan barnen fått skälig avkastning på insatt kapital.

3.2.3.6 "Fastighetsförsäljningar" i form av arrendeupplåtelser

3.2.3.6.1 Försök att kringgå jordförvärvslagstiftningen genom att ge "fastighetsförsäljningar" formen av arrendeupplåtelser

Om en köpare vägras — eller befarar att han kommer att vägras — tillstånd att förvärva en jordbruksfastighet enligt jordförvärvs-

[106] Se RÅ 1956 ref 1 och RÅ 1970 fi not 579.
[107] Se därom Lindencrona s 106 ff och Sandström SN 1970 s 391 ff. Se även not 86 ovan.

lagen, försöker köpare och säljare ofta kringgå dessa regler genom att sluta ett avtal, varigenom köparen istället för att köpa fastigheten arrenderar den under en längre tid. Genom olika avtalsklausuler försöker de sedan ge upplåtelsen i stort sett samma ekonomiska konsekvenser, som en fastighetsförsäljning innebär. Eftersom denna typ av avtal även används för att försöka kringgå olika skatteregler, finns det anledning att undersöka hur de allmänna domstolarna angripit dessa försök att kringgå jordförvärvslagstiftningen.

I praxis har man använt reglerna i 1925 års lag om bulvanförhållande i fråga om fast egendom (bulvanlagen) mot olika försök att kringgå förbudet mot att förvärva jordbruksfastigheter, som regleras i jordförvärvslagen.

1 § i denna lag lyder:

> Befinnes, att i lag stadgat förbud att utan tillstånd eller särskilt godkännande förvärva eller behålla fast egendom kringgås därigenom att den, som har fång till viss egendom, är bulvan för någon, mot vilken förbud, varom nyss sagts, är i fråga om egendomen gällande, i det att egendomen huvudsakligen innehaves för dennes räkning, skall domstol på talan av allmän åklagare förordna, att, sedan sex månader förflutit efter det domstolens beslut vunnit laga kraft, överexekutor skall efter ty nedan sägs pröva, huruvida egendomen skall säljas å offentlig auktion.
>
> Förordnande om försäljning skall av överexekutor meddelas, där ej av (lagfartsprotokollet) framgår, att egendomen avyttrats. Visar sig sedemera att avtal, varigenom egendomen avyttrats, icke blivit bestående, har överexekutor att ånyo pröva, huruvida förordnande om försäljning skall meddelas.
>
> Om vad i andra stycket stadgas skall erinran intagas i domstolens beslut.

I förarbetena till bulvanlagen utgick man ifrån att bulvanen skulle anses som fastighetens ägare.[108] Vid tillämpningen av 1 § bulvanlagen godtar man sedan avtalet och dess vanliga rättsverkningar, men tvångsupplöser detsamma efter sex månader, om bulvanförhållandet då fortfarande består.[109] Parterna har dock tid på sig att själva upplösa bulvanförhållandet och på så sätt undvika att fastigheten försäljs på offentlig auktion. Detta kan

[108] Se Grönfors SvJT 1956 s 241.
[109] Se Grönfors SvJT 1956 s 239.

ske exempelvis genom att fastighetsägaren säljer fastigheten till en förvärvskapabel person.[110]

I NJA 1955 s 320 utarrenderade två personer en jordbruksfastighet till en enskild i syfte att kringgå förvärvsförbudet i 1948 års jordförvärvslag. Arrendatorn betalade genom ett engångsbelopp arrendet, som inkluderade rätt att avverka skog under 50 år. Denne kunde bl a påfordra att få avverka hur mycket skog han ville och att fastighetsägarna skulle ta ut inteckningar för hans räkning. Om ägarna ville att avverkningsrätten skulle upphöra efter den tid som fanns angiven i nyttjanderättslagen (5 år), skulle de betala då gällande marknadspris för den kvarvarande skogen.

HD ansåg att det förelåg ett bulvanförhållande i bulvanlagens mening.

I NJA 1974 s 695 hade makarna O:s ansökan om tillstånd att förvärva en jordbruksfastighet avslagits. Makarna O och fastighetens ägare kom därefter överens om att makarna skulle arrendera fastigheten under en tid av 49 år. Fastighetens ägare behöll den tidigare betalda köpeskillingen, 224 000 kr, som enligt parternas överenskommelse skulle utgöra en engångsersättning för arrendet. Makarna O ägde rätt att självständigt förfoga över fastigheten som om de vore fastighetens ägare utan att be ägaren om lov. Som säkerhet för arrendekontraktet överlämnade fastighetsägaren en inteckning i fastigheten till makarna på 224 000 kr, som inte fick sägas upp under arrendetiden. Om arrendet inte förlängdes vid arrendeperiodens slut, var fastighetsägaren skyldig att lösa in inteckningen. Om lantbruksnämnden beviljade makarna tillstånd att förvärva fastigheten i framtiden skulle de erlägga en köpeskilling på 224 000 kr, för fastigheten till den lagfarne ägaren.

HD ansåg att ett bulvanförhållande förelåg i bulvanlagens mening och förordnade med stöd av 1 § bulvanlagen, att prövning skulle ske sex månader efter dagen för HD:s dom om fastigheten skulle försäljas på offentlig auktion.

Genom att använda bulvanlagen finns det goda möjligheter att tvångsupplösa arrendeavtal, som tillkommit i syfte att försöka kringgå förvärvsförbuden i jordförvärvslagstiftningen. I och med att bulvanlagen förutsätter att bulvanavtalet är giltigt och att bulvanen anses som fastighetens ägare, är det naturligt att man i dessa situationer inte har någon anledning att betrakta arrendatorn som fastighetens ägare, eftersom detta skulle motverka syftet med jordförvärvslagstiftningen, dvs att ej förvärvskapabla personer skulle kunna bli ägare till jordbruksfastigheter.[111]

[110] Se Grönfors SvJT 1956 s 240.

[111] Se Grönfors SvJT 1956 s 241 ff. Han anser att det kan anföras skäl för att man skall anse huvudmannen som fastighetens ägare. (Denna uppfattning har Karlgren framfört. Se SvJT 1951 s 281.) Han menar dock att övervägande skäl talar för att man skall anse bulvanen som fastighetens ägare.

3.2.3.6.2 Arrendeupplåtelser som bedömts som fastighetsförsäljningar i skatterättslig praxis

I RÅ 1963 fi not 121 arrenderade D en fastighet under 49 år och betalade arrendet med ett engångsbelopp, som uppgick till 31 000 kr. Samtidigt arrenderade han två andra fastigheter på liknande villkor.

PN, KR och RR vägrade honom avdrag för arrendebeloppet vid inkomstbeskattningen och förmögenhetsbeskattade honom samtidigt för alla de tre arrenderade fastigheterna.

RR uttalade:

> Arrendekontraktet rörande Sjuhult 1[7] innehåller bl a, att arrendatorn skulle övertaga alla en ägares rättigheter och skyldigheter, bland vilka särskilt nämndes rätt till all skogsavverkning å fastigheten och rätt att utbekomma alla handlingar rörande densamma, att arrendatorn skulle äga obegränsad rätt till underarrende till vem det vara månde, att vid arrendetidens slut hans arvingar skulle åtnjuta optionsrätt i obegränsad serie, att jordägaren till arrendatorn överläte ägarhypotek i fastigheten å 85 000 kr med friskrivande av jordägaren från personligt betalningsansvar samt att alla mellanhavanden mellan parterna förklarades därmed uppgjorda. Genom dessa föreskrifter har till D i så betydande mån överlämnats befogenheter, som vid arrendeförhållanden normalt tillkomma jordägaren, att arrendeupplåtelsen i beskattningsavseende bör betraktas som en äganderättsöverlåtelse. På grund av vad sålunda anförts, och då av handlingarna framgår att Hjällaröd 2[2] och 2[11] upplåtits på likartade villkor, prövar RegR rättvist fastställa KR:s utslag.[112]

Parterna hade således utformat arrendeavtalen så att de i stort skulle få samma ekonomiska konsekvenser som om fastigheterna istället hade sålts till D.[113]

Försök att kringgå jordförvärvslagstiftningen genom denna typ av avtal har angripits med stöd av bulvanlagen, varigenom man tvångsupplöser bulvanförhållandet. I skatterättsliga situationer står denna möjlighet inte till buds. Det ligger då nära till hands att klassificera arrendeupplåtelsen på det sätt RR gjort som en fastighetsförsäljning till D. Mot denna lösning talar dock att en fastighetsförsäljning enligt 4:1 JB — måste ske i viss

[112] RegR:t Quensel var av skiljaktig mening och uttalade följande: "Enär med hänsyn till den rätt till fastigheterna, som klgdn betingat sig i kontrakten, och den ordning, i vilken vederlaget skolat erläggas, detta bör i beskattningshänseende anses såsom köpeskilling för nyttjanderätten och icke såsom avdragsgillt arrendebelopp samt nyttjanderätten är av beskaffenhet att klgdn jäml 7 § KF om statlig förmögenhetsskatt bör i fråga om sådan skatt likställas med egendomens ägare, lämnar jag besvären utan bifall."

[113] Jfr även RÅ 1966 fi not 276.

form.[114] Arrendeavtalen synes inte ha uppfyllt då gällande formkrav för fastighetsköp. Detta förhållande var dock kanske inte så betydelsefullt i det aktuella målet.[115]

RR:s synsätt tycks dock leda till samordningsproblem med bulvanlagens och jordförvärvslagens sanktioner. Om fastighetens lagfarne ägare senare tvingas sälja fastigheten sedan myndigheterna ingripit med stöd av bulvanlagen, påverkar detta även parternas inkomstförhållanden. Situationen är densamma om arrendatorn sedermera "köper" fastigheten och får sin ansökan om jordförvärvstillstånd avslagen eller köpet blir ogiltigt p g a att han underlåter att söka tillstånd. I det första fallet kan fastighetsägaren sälja fastigheten till en förvärvskapabel person. Även i det senare fallet har den lagfarne ägaren möjligheter att sälja fastigheten till någon annan.

I RÅ 1965 fi not 1271 var det just fråga om en konfliktsituation mellan jordförvärvslagens bestämmelser och olika skatteregler.

L hade 1953 arrenderat ut en fastighet på 49 år till R. Arrendesumman skulle erläggas i fyra poster om 5 000 kr. Genom köpebrev daterat den 15.6.1959 sålde hon fastigheten till R. I en skriftlig överenskommelse som träffats mellan henne och R uppgavs det att anledningen till att arrendekontraktet upprättades var att hon skulle överlåta fastigheten till R. Denne räknade dock inte med att få jordförvärvstillstånd vid denna tidpunkt och parterna hade därför istället upprättat ett arrendekontrakt. Detta skulle upphöra att gälla när köpebrev senare utfärdades.

PN och KR beskattade L vid 1954 års taxering för det arrendebelopp hon uppburit under 1953 och förmögenhetsbeskattade henne för fastighetens värde. KR betonade att R inte erhållit jordförvärvstillstånd med anledning av köpebrevet och att köpet därför var ogiltigt. Enligt KR:s mening fick dock arrendeavtalet fortfarande anses gälla och hon skulle därför inkomst- och förmögenhetsbeskattas för fastigheten.

RR uttalade:

> Arrendekontraktet innehåller — utöver vad som framgår av KR:s utslag — bl a att arrendatorn äger fri brukningsrätt och fri förfoganderätt över träd och buskar samt att arrendatorn ensam skall svara för egendomen åvilande vägunderhåll, dikningslån och skatter. Tax:-värdet för fastigheten utgjorde, då arrendekontraktet upprät-

[114] I NJA 1965 s 306 ansågs ett arrendeavtal, som tillkommit för att kringgå realisationsvinstskattereglerna giltigt mellan parterna. En sidoöverenskommelse, varigenom fastighetsägarens löfte att i framtiden sälja fastigheten var kombinerat med en betydande ekonomisk sanktion om han valde att bryta löftet, ansågs inte bindande för fastighetsägaren.

[115] Två makar har i RSvJT 1962 s 17 ansetts äga en fastighet med samäganderätt trots att hustrun var lagfaren ägare till fastigheten. Se vidare Beckman—Höglund s 24.

tades, 12 700 kr och höjdes år 1957 till 16 000 kr. På grund härav och av arrendekontraktets innehåll i övrigt samt av vad L och R sammanstämmande uppgivit om avsikten med arrendekontraktet får anses framgå att redan arrendeupplåtelsen i beskattningsavseende bör betraktas som en äganderättsöverlåtelse. Vid sådant förhållande bör det av L under beskattningsåret uppburna beloppet 5 000 kr anses som del av köpeskillingen för nämnda överlåtelse och ej upptagas till beskattning. I enlighet härmed är L ej skyldig att erlägga förmögenhetsskatt för fastighetens värde. På grund av det anförda prövar RegR rättvist att med ändring av KR:s utslag undanröja eftertaxeringen för inkomst och förmögenhet.

I detta fall bortsåg RR tydligen från att arrendators förvärv av fastigheten hade blivit ogiltigt p g a sanktionsbestämmelserna i jordförvärvslagen. Domstolen konstaterade bara att fastighetsägaren fick anses ha avyttrat fastigheten genom det första arrendekontraktet i skattehänseende. RR menade att arrendatorn fick anses vara fastighetens ägare i inkomst- och förmögenhetsskattehänseende. Den lagfarne ägaren realisationsvinstbeskattades dock inte med anledning av "försäljningen". Det berodde sannolikt på att hon innehaft fastigheten under så lång tid att försäljningen var skattefri enligt då gällande realisationsvinstskatteregler. Hon slapp att bli beskattad för fastighetens förmögenhetsvärde och för dess inkomster från och med den tidpunkt, då hon skrev under arrendeavtalet 1953. Konsekvenserna blir dock konstiga om vi antar att den lagfarne ägaren skulle sälja fastigheten till en annan person. Skall hon då realisationsvinstbeskattas för samma fastighet ännu en gång, som hon tidigare anses ha avyttrat i realisationsvinstskattehänseende. Detta talar för att man borde tillämpa eftersyn i sådana situationer och riva upp den tidigare inkomsttaxeringen. I praxis har RR beviljat resning och undanröjt realisationsvinstbeskattningar, när köpet hävts eller återgått.[116] Det finns därför anledning att anta att så kan ske även i sådana fall, som är aktuella här.

Genom att man på detta sätt tillämpar eftersyn är det möjligt att vid realisationsvinstbeskattningen beakta civilrättsliga sanktioner, som gör att avtalet upphävs eller blir ogiltigt. Det förekommer troligen inte någon kommunikation mellan åklagarmyndigheten, som för talan enligt bulvanlagen, och skattemyn-

[116] Se nedan s 204.

digheterna. Det kan därför vara svårt för skattemyndigheterna att veta om bulvanlagens sanktionsbestämmelser kommer att aktualiseras i framtiden eller om de överhuvudtaget är tillämpliga eller ej. I RÅ 1965 fi not 1271 var det klart att det rörde sig om ett försök att kringgå jordförvärvslagstiftningen, men i RÅ 1963 fi not 121 är det tveksamt om inte arrendatorn hade möjlighet att förvärva fastigheten. I RÅ 1971 fi not 1653 — där RR ansåg att den lagfarne ägaren avyttrat fastigheten i realisationsvinstskatteavseende — var det uppenbarligen inte fråga om ett försök att kringgå jordförvärvslagen, eftersom det troligen inte var fråga om en jordbruksfastighet.

Om ett arrendeavtal tvångsupplöses med stöd av bulvanlagen synes det vara mest lämpligt att inkomst- och förmögenhetsbeskatta arrendatorn under den tid han förfogat över fastigheten. Denna uppfattning ligger i linje med RR:s avgöranden i de ovan behandlade målen.

Av praxis framgår att RR endast bedömt sådana arrendeavtal, där arrendatorn tillförsäkrats i stort sett samma ekonomiska ställning som normalt tillkommer fastighetens ägare, som fastighetsförsäljningar i skatteavseende.[117] De skattskyldiga kan då i stort förutse hur domstolarna kommer att bedöma liknande fall. I finsk skatterätt har man ingripit mot likartade försök att kringgå realisationsvinstskattereglerna med stöd av skatteflyktsklausulen i 56 § beskattningslagen.[118] RR tillämpar dock samma synsätt vare sig detta leder till ett fördelaktigt eller ofördelaktigt resultat för de skattskyldiga i jämförelse med att domstolen ansett att fastighetsägaren skall anses som ägare i skatteavseende och oberoende om de skattskyldiga försökt att kringgå olika skatteregler eller ej. Detta sätt att lösa dessa problem är, som jag tidigare sagt, att föredra framför att ha speciella regler, som endast gäller mot skatteflyktsförsök.

RR har i praxis klassificerat arrendeupplåtelser som inte uppfyller fastighetsköpets formkrav som äganderättsöverlåtelser i skattehänseende. Det skall dock inte uteslutas att HD hade varit beredd att angripa liknande försök att kringgå jordförvärvslagstiftningen på ett principiellt likartat sätt, om det saknats speciel-

[117] Se även RÅ 1963 fi not 1330, RÅ 1957 fi not 1084 och RÅ 1958 fi not 1940.
[118] Se ovan s 47.

la bulvanregler, som löser dessa konflikter i denna situation. Så mycket kan dock sägas att det är en naturlig och ganska invändningsfri metod att jämställa arrendeupplåtelser, varigenom arrendatorn i ekonomiskt hänseende har samma rättigheter och skyldigheter som en fastighetsägare, med en fastighetsförsäljning.

3.2.4 Sammanfattande diskussion

3.2.4.1 Den skattskyldiges syfte att kringgå en skatteregel tillmäts ingen avgörande betydelse i RR:s praxis

Om en rättshandling inte är en skentransaktion, synes den skattskyldiges syfte inte spela någon avgörande roll för RR:s bedömning av situationen. I praxis har RR — så vitt jag kunnat finna — endast i ett fall åberopat den skattskyldiges avsikt att försöka kringgå skattereglerna, som stöd för att uppfatta den skattskyldiges transaktioner på ett annat sätt än han själv gjort gällande. I detta mål, RÅ 1951 ref 8, var dessutom uttalandet överflödigt för att komma fram till det domslut, som RR stannade för.

Å andra sidan är det naturligtvis mycket svårt att leda i bevis att RR inte rent faktiskt påverkats av att de skattskyldiga försökt att kringgå olika skatteregler. Det finns emellertid fall även utanför de områden, som har studerats tidigare i denna framställning, där RR ansett att den skattskyldiges transaktioner varit riktigt skatterättsligt rubricerade trots att det varit klart av utredningen i dessa mål, att de skattskyldiga haft för avsikt att försöka kringgå olika skatteregler.

I RÅ 1950 ref 37 gav en hustru sin man en fastighet i gåva genom ett äktenskapsförord. Han sålde kort därpå fastigheten utan att drabbas av någon skatt. Detta var möjligt vid denna tidpunkt p g a att benefikt förvärvade fastigheter då var undantagna från realisationsvinstbeskattning. Av utredningen framgick klart att makarnas syfte med gåvan var att mannen skulle kunna sälja fastigheten skattefritt, vilket inte var möjligt för hustrun. RR fann att hustrun inte kunde anses som fastighetens ägare, när mannen sålde fastigheten, och därför kunde hon inte beskattas för realisationsvinst med anledning av mannens försäljning.[119]

[119] Se även RÅ 1950 ref 33 I, RÅ 1951 fi not 1519, RÅ 1952 fi not 559 och RÅ 1954 fi not 562.

RR menade att parternas rubriceringar av avtalen gav en adekvat bild av rättshandlingarnas skatterättsliga innebörd. Domstolen ansåg att det förhållandet att givaren och hennes make i samråd försökte att kringgå att försäljningen i detta fall skulle realisationsvinstbeskattas, om givaren skulle sålt fastigheten, inte kunde anföras som stöd för att beskatta givaren för realisationsvinst, när mottagaren sedermera sålde fastigheten.

Samma synsätt har RR tillämpat på ett stort antal närståendetransaktioner mellan föräldrar och barn. Lindencrona har undersökt dessa fall och han drar följande slutsatser av sin undersökning:

> RegR har känt sig förhindrad att låta enbart den omständigheten att en viss transaktion inneburit ett kringgående av reglerna för periodiskt understöd medföra beskattning av föräldern istället för barnet. RegR har upprätthållit den allmänna principen att inte beskatta i kringgåendefall även i relationen mellan föräldrar och barn.[120]

Lindencronas slutsatser har även relevans för andra typer av kringgåendeförsök än rena närståendetransaktioner.

I "Dunkermålet", RÅ 1958 ref 56, medgav den skattskyldige att han hade försökt att kringgå reglerna om att periodiskt understöd till juridiska personer inte var avdragsgillt.[121] RR fann trots detta att det saknades laga grund att beskatta Dunker.

I "Beijermålet", RÅ 1972 ref 44 I, hade ett bolag köpt ett metallager, ett silverparti, strax före beskattningsårets utgång. Äganderätten till lagret representerades av ett lagerbevis, medan själva lagret förvarades utomlands. En vecka efter det att köpet av lagerbevisen fullbordats, såldes lagret vidare med leverans kort tid efter beskattningsårets utgång. Bolaget medgav i målet att syftet med transaktionen var att åstadkomma en jämnare vinstfördelning mellan olika beskattningsår genom att skriva ned lagret. Bolaget hade m a o köpt ett lagerbevis och behållit detta i sin ägo över bokslutsdagen enbart för att minska bolagets skattepliktiga intäkter under det aktuella beskattningsåret.

RR yttrade bl a följande:

> KL:s bestämmelser om värdering av varulager syftar bl a till att möjliggöra för rörelseidkare att i viss omfattning efter eget skön uppskjuta beskattningen av vinstmedel för återinvestering i rörelsen. Det förhållandet att en företagare anskaffat ett varuparti i syfte att genom nedskrivning av anskaffningsvärdet åstadkomma en jämnare inkomstfördelning mellan olika beskattningsår bör i och för sig

[120] Lindencrona s 292. Se även s 290.

[121] Se närmare om detta rättsfall Bergström SN 1976 s 140.

icke föranleda att partiet ej betraktas såsom varulager i rörelsen.

I målet är ostridigt att ifrågavarande silverparti av bolaget förvärvats och tillfullo betalats i dec 1968 och att de lagerbevis, som representerade silverpartiet, vid årsskiftet 1968/69 förvarades hos bolaget.

Med hänsyn härtill samt till arten och omfattningen av bolagets verksamhet kan det förhållandet, att bolaget redan före bokslutsdagen träffat avtal om silverpartiets försäljning med leverans och likvid 7.1.1969, icke utgöra grund för att vägra bolaget rätt att inräkna silverpartiet i dess varulager 31.12.1968. Ej heller i övrigt har i målet förebragts någon omständighet, som skulle föranleda att bolaget icke äger rätt att vid taxeringen tillgodoräkna sig nedskrivning av varupartiets värde.[122]

"Beijermålet" visar att RR bedömer de vidtagna rättshandlingarna utifrån objektiva kriterier och att domstolen inte tillmäter den skattskyldiges kringgåendesyfte någon självständig betydelse vid bedömningen av olika transaktioner.

Även om rättsfallsgenomgången inte är heltäckande tyder den klart på att RR uppfattar de transaktioner, som de skattskyldiga vidtagit, på samma sätt vare sig de försökt att kringgå skattereglerna eller ej. Denna uppfattning står i överensstämmelse med gängse uppfattning i doktrinen.[123]

3.2.4.2 RR uppfattar i allmänhet civilrättsliga transaktioner i enlighet med deras allmänna civilrättsliga innebörd, när de skattskyldiga försökt att kringgå olika skatteregler

Undersökningen pekar på att RR i stor utsträckning accepterar sådana förfaranden, varigenom de skattskyldiga försöker att kringgå olika skatteregler genom att välja andra civilrättsliga handlingsalternativ än dem, som man normalt väljer för att uppnå de ekonomiska och civilrättsliga effekter som eftersträvas.

RR använder sig fortfarande av den led för ledprövningsprincip, som slogs fast i Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref 10.[124] Denna princip innebär att domstolen analyserar varje transaktionsled för sig, och om varje led för sig anses motsvara sin skatterättsliga

[122] I målet RÅ 1972 ref 44 II (Hirsch) ansåg RR att ett liknande metallparti inte var varulager i detta bolags rörelse på grund av att företaget inte hade förvärvat äganderätten till lagret genom civilrättsligt giltiga rättshandlingar vid bokslutstillfället. Bolagets varulagernedskrivning godtogs därför inte vid beskattningen.
[123] Se t ex Helmers s 509, Lindencrona s 292, Welinder II s 254 f, Wennergren SN 1965 s 319 f, Themptander SvSkT 1976 s 664 f och Bergström, Kringgående av skattelag s 101. Jfr SOU 1963:52 s 100.
[124] Jfr även Lindencrona s 292.

innebörd accepteras hela serien av rättshandlingar. RR har m a o inte slagit in på den väg som minoriteten förordade i Nordbäcksmålet, nämligen att beskattningen skall ske med utgångspunkt från det slutresultat, som den skattskyldige uppnådde genom att dela upp sitt handlande på en serie av olika transaktioner.

RR bortser som sagt ifrån vad de skattskyldiga hade för syfte med sina transaktioner i det aktuella fallet. Istället gör domstolen en objektiv bedömning i den betydelsen att RR undersöker om rättshandlingen — åtminstone teoretiskt — kan tänkas fullgöra några andra funktioner än att spara skatt åt de inblandade. Av RegR:t Hedfeldts särskilda yttrande i RÅ 1953 ref 10 framgick exempelvis att Nordbäcks andelsförsäljning godtogs vid en skatterättslig bedömning bl a p g a att skalföreningar teoretiskt sett kunde tänkas få nya uppgifter i en ny ägares hand.[125]

RR har emellertid mera undantagsvis använt civilrättsliga termer i strid med deras allmänna civilrättsliga innebörd. I dessa fall har rättshandlingarna saknat de typiska ekonomiska och civilrättsliga konsekvenser, som man normalt förknippar med denna typ av rättshandlingar i civilrättsliga sammanhang. De rättsfall där RR tillämpat detta synsätt är fåtaliga. Det är därför svårt att säga om RR kräver att varje rättshandling skall ha ett mera noga fixerat civilrättsligt och ekonomiskt "egenvärde" om man bortser från skattekonsekvenserna, eller om domstolen mera in casu ingriper mot en del — men inte alla — uppenbart konstlade transaktioner, som inte fyller några väsentliga civilrättsliga och ekonomiska funktioner. Man får nog nöja sig med att konstatera, att om en rättshandling framstår som uppenbart konstlad, finns det risk för att transaktionen inte kan accepteras i enlighet med dess civilrättsliga rubricering vid en skatterättslig bedömning.[126]

En expertgrupp inom företagsskatteberedningen gjorde gällande att den föreslagna skatteflyktsklausulen skulle göra det möjligt att ingripa mot kringgåendeförsök, varvid den skattskyldige använder sig av en serie av rättshandlingar på samma sätt som domstolarna gjort beträffande enstaka rättshandlingar.[127]

[125] Se ovan s 115.
[126] I RSV Dt 1974:21 synes RR dock gått längre än tidigare och godtagit en formell avtalskonstruktion vid beskattningen. Det är dock möjligt att RR i detta fall övervärderade de civilrättsliga rättsverkningar som kunde inträda med anledning av avtalet. Se ovan s 89. Jfr SOU 1975:77 s 129 ff.
[127] Se t ex SOU 1975:77 s 55.

Praxisgenomgången visar dock att RR tillämpar samma led för ledprövningsprincip vare sig den skattskyldige vidtagit en eller flera rättshandlingar för att uppnå ett visst resultat. Undersökningen pekar på att det är tillräckligt att en rättshandling — i en serie av transaktioner — inte håller måttet, för att den skattskyldige skall kunna beskattas på samma sätt, som om man anknöt de skatterättsliga rättsföljderna till det faktiska resultat, som uppnåddes. Det visar praxis kring handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn. Förklaringen till att de skattskyldiga så ofta lyckas att kringgå skattereglerna, får istället sökas i det förhållandet att domstolarna i allmänhet tolkar skattereglerna relativt formellt. Om man tillät friare tolkningsmetoder skulle man kunna angripa fler kringgåendeförsök än för närvarande. Det visar inte minst erfarenheterna i dansk och i norsk skatterätt. Jag skall i kapitel 4 diskutera i vad mån den föreslagna skatteflyktsklausulen kan lösa dessa problem.

3.2.4.3 RR tillämpar i princip samma synsätt vare sig resultatet blir till nackdel eller till fördel för de skattskyldiga

RR:s praxis ifråga om sådana arrendeupplåtelser som betraktats som äganderättsöverlåtelser i skattehänseende visar att domstolen tillämpat samma principer vare sig resultatet var till fördel eller till nackdel för de skattskyldiga. Detta förhållande har även uppmärksammats av Lindencrona. Han menar att de regler RR utvecklat, när det gäller att beteckna olika rättshandlingar såsom periodiskt understöd från föräldrar till barn, tillämpas konsekvent vare sig resultatet är till fördel eller till nackdel för de skattskyldiga.[128]

Även om materialet är mycket tunt så pekar det på att RR har som målsättning att försöka tillämpa reglerna konsekvent och att domstolen inte utbildat några speciella tolkningsmetoder, som enbart används i de fall, där de skattskyldiga försöker att kringgå olika skatteregler.

[128] Lindencrona s 292.

3.2.4.4 Slutsatser om hur RR i allmänhet uppfattar civilrättsliga termer i skatterätten, när de skattskyldiga försökt att kringgå skattereglerna

RR tillämpar i modern praxis led för ledprövningsprincipen vare sig den skattskyldige vidtar en eller en serie av rättshandlingar. Det finns relativt få exempel på att RR medvetet uppfattat civilrättsliga termer i strid med deras allmänna civilrättsliga innebörd. Detta tyder på att domstolen menar att en terms allmänna civilrättsliga innebörd är ett mycket starkt tolkningsdatum. I de fall, där RR ansett att de vidtagna rättshandlingarna hade en skatterättslig innebörd som stod i strid med deras allmänna civilrättsliga innebörd, har transaktionerna varit uppenbart konstlade eller konstruerade. Det förelåg här en uppenbar diskrepans mellan det skatterättsliga resultat parterna ville uppnå och den form, rättshandlingen kläddes i. Rättssäkerhetsaspekterna har sannolikt spelat en roll i detta sammanhang. Det betonades exempelvis i Nordbäcksmålet att man endast kan tänka sig speciella skatterättsliga lösningar i undantagsfall, eftersom de skattskyldiga skall kunna överblicka konsekvenserna av sitt handlande.[129] Sannolikt förklaras RR:s relativt formella sätt att uppfatta civilrättsliga termer med att domstolen primärt anser det vara lagstiftarens sak att ändra på mindre tillfredsställande lösningar vare sig fiscus eller den skattskyldige blir lidande.

3.3 Gåvotransaktioner

3.3.1 Inledning

De olika gåvobegreppen i civilrätten har som sagt behandlats av Bengtsson, som särskilt har intresserat sig för hur man skall dra gränsen mellan benefika och onerösa transaktioner i olika civilrättsliga sammanhang. Dessa gränsdragningsproblem är minst lika aktuella i skilda skatterättsliga sammanhang. Denna fråga har diskuterats livligt i doktrinen med utgångspunkt från bl a RR:s relativt rikhaltiga praxis, som rör benefika transaktioner. Det är därför naturligt att jag även behandlar hur man kan lösa

[129] Se RegR:n Hedfeldts och Kuylenstiernas särskilda yttranden i RÅ 1953 ref 10.

sådana konfliktsituationer i inkomstskattesammanhang. Min målsättning är att visa att det är fullt möjligt att dra gränsen mellan benefika och onerösa rättshandlingar i olika situationer på ett ur skatterättslig synpunkt ändamålsenligt sätt, som dessutom inte skiljer sig på något principiellt vis från hur man angriper sådana rättshandlingar i olika civilrättsliga sammanhang. Jag har av utrymmesskäl koncentrerat mig på att analysera praxis rörande benefika fång vid realisationsvinstbeskattningen och avdrag för ränta på benefika barnreverser vid inkomstbeskattningen.

3.3.2 Civilrättsliga regler

I kapitlet Allmänna frågor har jag diskuterat hur termen gåva uppfattas vid tillämpningen av olika civilrättsliga regler. Det visade sig att gåva inte har någon enhetlig innebörd i civilrätten utan att alla gåvobegrepp har vissa gemensamma rekvisit, medan det närmare innehållet i de olika begreppen skiftar efter de olika reglernas funktion.[1]

Eftersom jag tidigare diskuterat gåvobegreppen i civilrätten, begränsar jag mig till att komplettera den tidigare framställningen med att behandla blandade gåvor, dvs sådana gåvotransaktioner, där mottagaren skall lämna vederlag för det han mottagit.[2]

I konkursrättsliga sammanhang synes de blandade fången i allmänhet följa gåvoreglerna.[3] Enligt återvinningsreglerna i 31 § konkurslagen kan återgång ske enligt gåvoreglerna, om det "med hänsyn till missförhållandet mellan utfästelserna på ömse sidor är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva".[4]

Reglerna i 8 kap GB, om att gåva mellan makar i princip måste ske i äktenskapsförordets form, omfattar även blandade gåvor.[5]

I NJA 1958 s 456 hade en man överlåtit en fastighet till sin hustru mot ett vederlag som motsvarade taxeringsvärdet, som dock understeg fastighetens verkliga värde. Allmänne åklagaren yrkade att fastigheten skulle

[1] Se närmare ovan s 76 ff.
[2] För att man skall kunna säga att en gåva föreligger får inte mottagarens motprestation uppgå till gåvans värde. Se Bengtsson s 696.
[3] Bengtsson s 697.
[4] Enligt Bengtsson s 697 not 28 får givaren i regel tillbaka det vederlag han själv givit mottagaren.
[5] Bengtsson s 697.

beläggas med skingringsförbud med anledning av brott, som mannen var misstänkt för. HD bedömde överlåtelsen som en gåva. Rättshandlingen förklarades ogiltig med stöd av 8 kap 4 § GB p g a att gåvan inte skett i äktenskapsförordets form. Fastigheten ansågs fortfarande tillhöra mannen och kunde därför beläggas med skingringsförbud.

Blandade gåvor i arvsrättsliga sammanhang behandlas som gåvor i ungefär samma utsträckning som i sakrätten.[6]

Rättsläget är ovisst på gåvolagens område, eftersom det saknas praxis och belysande motivuttalanden.[7]

Beträffande de sakrättsliga reglerna i gåvolagen, har de blandade fången en särställning i så måtto att en utfästelse om gåva till skillnad från en köpeskillingsfordran inte kan bevakas i givarens konkurs. Enligt Bengtsson ligger det nära till hands att anse att en gåvoutfästelse föreligger vid mera påtagliga missförhållanden mellan parternas prestationer, såvida de inte får antas ha betraktat vederlaget som likvärdigt. Det är dock endast mottagarens prestation som får bevakas i konkursen.[8]

I förhållandet mellan parterna talar enligt Bengtsson tankarna bakom gåvolagen för att givaren inte skall bli bunden av utfästelsen, om vederlaget är obetydligt. Däremot skulle det finnas anledning att låta honom bli bunden av sitt muntliga löfte, om motprestationen är så pass betydande att den framstår för parterna som en nödvändig betingelse för löftet.[9] I det senare fallet kan det aldrig bli fråga om sådana obetänksamma och generösa utfästelser som gåvolagen i första hand vill skydda löftesgivaren mot.[10]

I obligationsrättsliga sammanhang finns det däremot ofta möjlighet att kompromissa mellan gåvoregler och andra regler.[11] Säljarens skadeståndsskyldighet vid fel i godset beror i stor utsträckning på vilket pris som överenskommits. Man ställer högre krav på varans beskaffenhet ju högre köpeskillingen är, medan man kan låta mottagaren själv stå för de flesta skador om hans prestation är av ringa värde.[12] Det tycks alltså röra sig om en successiv övergång mellan avtalstyperna gåva och köp och man

[6] Bengtsson s 698.
[7] Bengtsson s 698.
[8] Bengtsson s 698.
[9] Bengtsson s 699.
[10] Bengtsson s 699.
[11] Bengtsson s 699.
[12] Bengtsson s 699 f.

saknar därför anledning att närmare utreda vilken typ av rättshandling det är fråga om.[13]

Gåvor, där visst vederlag utgått, uppfattas på skilda sätt vid tillämpningen av olika civilrättsliga regler. Bengtsson har visat att det beror på att gåvobegreppen i olika sammanhang är avpassade efter de aktuella reglernas syften och funktioner.

3.3.3 Den skatterättsliga behandlingen av gåvor av fast egendom, där visst vederlag utgått

3.3.3.1 Inledning

Jag har valt att begränsa mig till att behandla fastighetsgåvor på grund av att det på detta område finns en rikhaltig praxis, vilket saknas beträffande blandade gåvor av lös egendom. Man har i praxis och i doktrinen diskuterat i vad mån samma rättshandling borde behandlas på liknande sätt vid realisationsvinst-, gåvo- och stämpelbeskattningen. Det är därför både nödvändigt och fruktbart att behandla även de båda sistnämnda rättsområdena relativt utförligt.

I praxis har man bedömt de blandade fången enligt huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen. Den första metoden innebär att rättshandlingen uppfattas enligt sin huvudsakliga innebörd, dvs antingen som gåva eller som köp. Delningsprincipen innebär istället att man delar upp transaktionen i en gåvodel och i en köpdel.

3.3.3.2 Stämpelskattelagen

3.3.3.2.1 Praxis före 1964 års stämpelskattelag

I 1914 års stämpelskatteförordning saknades det bestämmelser som reglerade de blandade fången. I praxis tillämpades huvudsaklighetsprincipen på fastighetsgåvor, där vederlag utgick.

[13] Bengtsson s 700. Bengtsson menar att något liknande gäller ifråga om möjligheten för givaren att frigöra sig från sitt löfte vid förändrade ekonomiska förhållanden eller märklig orätt från gåvotagarens sida (se 5 § gåvolagen). Han fortsätter: "Det står klart, att gåvoreglerna på denna punkt bygger på allmänna principer om avtals ogiltighet eller jämkning på grund av bristande förutsättningar. Man kan därför i tveksamma gränsfall tillämpa förutsättningsläran i stället för GåvoL:s regler (eller reglerna i 1857 års förordning) och komma till tillfredsställande lösningar utan att behöva bekymra sig om köp eller gåva föreligger." Bengtsson s 700.

I NJA 1948 s 81 hade givarna i fem olika mål gett bort fastigheter till barn eller barnbarn. I samtliga fall understeg givarnas vederlag fastigheternas taxeringsvärden. HD fann att rättshandlingarnas huvudsakliga innebörd var gåva i samtliga mål.[14]

I NJA 1948 s 783 hade en fastighetsförening "skänkt" ägaren av samtliga föreningens andelar en fastighet under villkor att han övertog betalningsansvaret för intecknad gäld, som uppgick till samma belopp som taxeringsvärdet. Rättshandlingen betraktades som köp på grund av att det inte ansågs föreligga någon gåvoavsikt från föreningens sida.

I NJA 1959 s 225 överlät föräldrar ett par fastigheter till sina barn på villkor att de övertog intecknad skuld i fastigheterna och dessutom utfärdade ytterligare skuldförbindelser. Vederlaget motsvarade fastigheternas sammanlagda taxeringsvärden. HD:s majoritet (3 ledamöter) ansåg att det var fråga om gåvor till barnen. Minoriteten (två ledamöter) bedömde rättshandlingarna som köp.

Av praxis synes framgå att fastighetsgåvor, där vederlag utgått, behandlades som gåva enligt äldre stämpelskatteregler om rättshandlingen var av benefik karaktär och vederlaget inte översteg fastighetens taxeringsvärde.

3.3.3.2.2 1964 års stämpelskattelag

I 3 § 3 st i 1964 års stämpelskattelag regleras de blandade gåvorna. Denna bestämmelse har numera följande lydelse:

> Har ett som gåva betecknat förvärv skett mot övertagande av ansvar för skuld, för vilken borgenär har säkerhet på grundval av inteckning, eller eljest mot vederlag, skall frågan, om förvärvet är att anse som gåva eller som köp eller annat skattepliktigt fång, avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter, av vilka förvärvets huvudsakliga innebörd framgår. Därvid skall dock värdet av egendomen anses vara det taxeringsvärde eller motsvarande värde, som enligt 8 § skall gälla såsom egendomens värde.

Huvudsaklighetsprincipen är här lagfäst.

Förklaringen till att man inte stämpelskattelade gåvor och vissa blandade gåvor av fast egendom i tidigare praxis, var att dessa gåvobeskattades.[15] Den del av gåvans värde som låg över fastighetens taxeringsvärde blev dock inte gåvobeskattad.[16] I för-

[14] En ledamot var skiljaktig i samtliga dessa mål och ville stämpelskattelägga köpdelen, d v s det övertagna vederlaget, med stöd av grunderna för 37 § 1 mom AGL. (Se närmare om denna bestämmelse nedan s 151.)
[15] Se SOU 1961:37 s 106 ff.
[16] Se 43 § jfrd med 22 § 1 mom AGL.

arbetena till 1964 års stämpelskattelag betonades det, att stämpelfriheten huvudsakligen motiverats med att gåvobeskattning skedde och att det därför var följdriktigast, att värden utöver taxeringsvärdet inte beaktades vid bedömningen av om en stämpelfri gåva eller ett stämpelpliktigt fång förelåg.[17]

Departementschefen gav följande anvisningar för hur huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas i 3 § 3 st stämpelskattelagen.

> Innebörden av departementsförslaget är att skatteplikt i regel kommer att föreligga, då de övertagna inteckningarna eller vederlaget motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet, även om det verkliga värdet är betydligt större än taxeringsvärdet. Om de övertagna inteckningarna inte överstiger 50 % av taxeringsvärdet, torde i regel gåva anses föreligga. Mest svårbedömda blir således de fall, där de övertagna inteckningarna utgör mellan 50 och 100 procent av taxeringsvärdet, och här får helt överlåtas åt praxis att bedöma överlåtelsens huvudsakliga innebörd.[18]

Av departementschefens uttalande framgår att man skall utgå ifrån att fastighetens värde motsvarar taxeringsvärdet. Denna regel var enligt hans mening väl ägnad att hindra ett kringgående av skatteplikten för köp.[19] Frågan är dock om man inte samtidigt riskerar att många blandade gåvor blir behandlade på ett materiellt mindre tilltalande sätt, om det verkliga värdet betydligt överstiger taxeringsvärdet.[20] Departementschefen överlät åt praxis att bedöma om en rättshandling var köp eller gåva, men uttalade samtidigt att en gåva dock övergick till att bli köp, när vederlaget uppgick till mellan 50 % och 100 % av taxeringsvärdet.

HD har i ett flertal mål tagit ställning till denna fråga. Vägledande för hur denna fråga bedöms i praxis är NJA 1970 s 469.

H hade överlåtit en fastighet till sina barn på villkor att de övertog intecknad gäld, som uppgick till 630 000 kr, och att fastigheten och dess avkastning skulle vara barnens enskilda egendom. Fastighetens taxeringsvärde var 760 000 kr. Gälden motsvarade ca 83 % av taxeringsvärdet.

Inskrivningsdomaren och Svea hovrätt ansåg att överlåtelsen huvudsakligen skulle betraktas som köp och tog ut stämpelskatt.

HD:

[17] SOU 1961:37 s 109 och prop 1964:75 s 87 f. Man betonade även att det skulle uppmuntra till försök att kringgå skatteplikten, om man tog hänsyn till det värde fastigheten hade utöver taxeringsvärdet, eftersom det är svårt att värdera en fastighet. Se SOU 1961:37 s 109 och prop 1964:75 s 87 f.

[18] Prop 1964:75 s 88.

[19] Prop 1964:75 s 88.

[20] Jfr närmare om detta nedan s 163 ff.

Vederlaget för fastigheten uppgår till mindre än 85 procent av det värde som fastigheten i stämpelskattehänseende skall anses äga. Ett fång med ett sådant gåvoinslag bör vid tillämpningen av 3 § stämpelskatteförordningen hänföras till gåva, om ej omständigheterna i övrigt föranleder annat. Så är ej fallet i förevarande mål.

På grund av det anförda prövar KM lagligt att, med ändring av HovR:ns beslut, förklara klagandena berättigade att av statsverket i vederbörlig ordning återfå 7 600 kr. jämte stadgad ränta.

HD har sedan konsekvent följt den linjen att en fastighetsöverlåtelse mot ett vederlag som understiger 85 % av taxeringsvärdet, normalt skall betraktas som gåva. Om ersättningen uppgår till minst 85 % av taxeringsvärdet, betraktas rättshandlingen som köp.[21] Rättshandlingarna som civilrättsligt innehöll mycket betydande gåvomoment, har med stöd av denna schablonregel betecknats som köp. Det beror på att många fastigheter har ett marknadsvärde, som överstiger taxeringsvärdet med god marginal.

I NJA 1968 s 151 II och III betonades att fången skulle betraktas som köp även om man beaktade att det var fråga om en överlåtelse betecknad som gåva från föräldrar till barn.

I NJA 1975 C not 224 hade givaren — en fader — kombinerat gåvan med en mängd inskränkningar som gjorde det omöjligt för sonen att sälja eller inteckna fastigheten utan givarens samtycke. Givaren hade samtidigt försäkrat sig om att fastigheten skulle stanna i släkten om sonen dog. Vederlaget uppgick till ca 90 % av taxeringsvärdet. Överlåtelsen hade uppenbarligen mycket starka benefika drag. HD ansåg dock utan närmare motivering att rättshandlingen skulle betraktas som köp.[22]

Av HD:s domskäl framgick det inte om det låg några principiella överväganden bakom domstolens ställningstagande att dra gränsen mellan köp och gåva just vid relationen 85 % mellan taxeringsvärdet och mottagarens prestation. Det är därför inte uteslutet att det var slumpen som låg bakom att HD stannade för just 85 %. Några speciella skäl som talar för att denna procentsats skulle vara den lämpligaste har jag inte kunnat finna.

3 § 3 st stämpelskattelagen täcker enligt sin ordalydelse endast

[21] 85 %-regeln har sedan tillämpats i målen NJA 1971 s 68, NJA 1972 s 263 och 506, NJA 1975 C not 224 och Ö 22/77 (HD:s beslut den 27.4.1978). På samma linje går de tidigare avgjorda målen NJA 1967 s 135, NJA 1968 s 151 och 409 och NJA 1969 C not 37 och C not 462. Det spelar ingen roll, om mottagaren endast övertar betalningsansvaret för intecknad gäld eller om han lämnar ytterligare vederlag. Dessa båda fall behandlas på samma sätt. Se NJA 1968 s 151 I—III.

[22] Fallet är behandlat av Penser i SN 1975 s 537 ff.

sådana blandade gåvor som betecknats som gåva. Departementschefen uttalade sig dock i propositionen till 1964 års stämpelskattelag även om blandade gåvor rubricerade som köp:

> Några remissorgan har efterlyst bestämmelser även för det fall, att en gåva betecknats som köp. I dylikt fall behövs givetvis ingen skatteflyktsbestämmelse, såvitt avser stämpelskatten. Ej heller kan inskrivningsdomaren rimligtvis få tyngas med en prövning, huruvida varje köp möjligen kan anses utgöra en gåva. Har ett fång betecknats som köp, skall inskrivningsdomaren liksom hittills ta ut den för köp stadgade skatten utan att frånräkna någon uppskattad gåvodel.[23]

Departementschefens uttalande ger intryck av att blandade gåvor, som betecknats som köp, alltid skall stämpelskattebeläggas. Denna tanke har emellertid HD tagit avstånd ifrån.

I NJA 1972 s 263 I[24] uppgick vederlaget till 51 % av fastigheternas taxeringsvärden. Rättshandlingen var betecknad som köp, men enligt de skattskyldiga var denna beteckning felaktig.

Inskrivningsdomaren och hovrätten stämpelskattebelade fånget som ett köp.

HD uttalade bl a:

> I den proposition varigenom förslag till stämpelskatteförordning förelades riksdagen avvisade föredragande departementschefen tanken på att reglera även det fallet att en gåva betecknats som köp. Som skäl härför åberopade han — förutom att behov ej förelåg av en bestämmelse för att i detta fall hindra ett kringgående av skatteplikten — att inskrivningsdomaren icke rimligtvis kunde få tyngas med en prövning huruvida varje köp möjligen kunde anses utgöra en gåva. Om ett fång betecknats som köp skulle inskrivningsdomaren liksom dittills ta ut den för köp stadgade skatten utan att frånräkna någon uppskattad gåvoandel. Dessa uttalanden ger visserligen vid handen, att avsikten varit att inskrivningsmyndigheten icke självmant skall inlåta sig på en prövning av den huvudsakliga karaktären av rättshandlingen. Varken härav eller av vad som eljest förekommit under förarbetena till förordningen kan emellertid dragas den slutsatsen, att den skattskyldige ej skulle ha rätt att påkalla sådan prövning och därvid åberopa andra föreliggande omständigheter än den beteckning som åsatts förvärvet. Innebörden av förordningen måste anses vara att, oavsett om överlåtelsen betecknats som gåva eller på annat sätt, frågan om skatteplikt för förvärvet skall avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter som anger

[23] Prop 1964:75 s 88.

[24] I det likartade målet NJA 1972 s 263 II uppgick vederlaget till ca 33 % av taxeringsvärdet.

rättshandlingens huvudsakliga karaktär. I de, visserligen ovanliga, fall där överlåtelsen icke alls fått någon beteckning eller beteckningen ej är entydig, är en sådan prövning ofrånkomlig.

För frågan huruvida i förevarande fall skattepliktigt förvärv föreligger är, såvitt framgår av det anförda, det beteckningssätt som kommit till användning i fångeshandlingen ej ensamt avgörande. Även omständigheterna i övrigt skall beaktas.

Sammanlagda värdet av de utfästelser om kontant betalning och annat som makarna T gjort i anslutning till förvärvet av fastigheterna uppgår till 81 400 kr och överstiger alltså endast obetydligt hälften av det värde, 161 400 kr, som fastigheterna skall anses äga i stämpelskattehänseende. I fångeshandlingen anges särskilt, att överlåtelsen innefattar gåva till ett värde av 80 000 kr. Med hänsyn till det sagda och till vad som framkommit om en annan av J samtidigt gjord överlåtelse till Iris T's syster och svåger, Nanny och Klas E, får nu ifrågavarande överlåtelse, oaktat fångeshandlingen betecknats som köpebrev och däri angivits att fastigheterna säljes, anses huvudsakligen innebära gåva. Vid detta förhållande skall stämpelskatt icke erläggas för förvärvet.

Om en rättshandling huvudsakligen är en gåva eller ej skall enligt HD bedömas utifrån samtliga föreliggande omständigheter, varav transaktionens beteckning är ett tolkningsdatum. Fångets rubricering är endast en presumtion för vad parterna avsett. Om det står klart att rättshandlingens innebörd varit en annan än parterna uppgett, skall transaktionens innebörd ligga till grund för stämpelbeskattningen. Detta innebär att det inte spelar någon roll om man rubricerar en rättshandling som gåva eller som köp förutsatt att domstolen har tillgång till alla relevanta tolkningsdata. Denna ståndpunkt står i överensstämmelse med principen om att en rättshandlings beteckning inte binder domstolarna.

3.3.3.3 Arvs- och gåvoskattelagen

Enligt 35 § i 1914 års arvs- och gåvoskatteförordning beskattades en blandad gåva, om det var uppenbart att avtalet huvudsakligen hade gåvokaraktär. Det var dock endast själva gåvodelen som beskattades.[25]

Det visade sig emellertid vara svårt att kunna beskatta försäljningar med gåvoinslag med stöd av denna bestämmelse, om inte skillnaden mellan gåvans värde och vederlaget var stor.[26] Man

[25] Se t ex NJA 1937 s 199, NJA 1939 s 60 och 294.
[26] Se Helmers s 258 ff.

valde därför att övergå till att använda delningsprincipen i 1941 års AGL.[27] De blandade fången behandlas i 37 § 1 mom AGL, som har följande lydelse:

> Gåvoskatt utgår vid köp, byte, lega eller annat sådant avtal, om av missförhållandet mellan de å ömse sidor utfästa villkor är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva.[28]

Enligt 22 § AGL skall en fastighets värde normalt anses vara dess taxeringsvärde. Ett eventuellt värde ovanpå taxeringsvärdet beskattas alltså inte. Gåvomottagaren beskattas för skillnaden mellan taxeringsvärdet och vederlaget. Avtalets rubricering spelar härvidlag ingen roll. Gåvomottagaren beskattas på samma sätt vare sig rättshandlingen betecknats som köp eller gåva.

Det har gjorts gällande att det bör föreligga en mer betydande skillnad mellan taxeringsvärdet och vederlaget för att gåvobeskattningen skall kunna ske med stöd av 37 § 1 mom AGL.

Eberstein menar att ett exempel, som arvsskattekommittén anför,[29] inbjuder till en tolkning i den riktningen att en differens på 10 % inte är av den storleksgrad att detta kan anses peka på att en skattepliktig gåva föreligger.[30]

Bratt-Fogelklou menar dock att detta säkerligen är en oriktig slutsats.[31]

I praxis har fastighetsgåvor beskattats trots att skillnaden mellan taxeringsvärdet och vederlaget endast varit ca 4 %.[32] I detta fall var det dock klart att det rörde sig om en blandad gåva.

Man torde därför kunna utgå ifrån att man i praxis beskattar alla överlåtelser, där vederlaget understiger taxeringsvärdet under förutsättning att det framgår klart att avtalet delvis har gåvokaraktär.

Delningsprincipen synes fungera väl på gåvobeskattningens område. Regeln i 37 § 1 mom AGL synes innehålla en ändamålsenlig lösning på hur de blandade fången skall behandlas vid gåvobeskattningen.

[27] Se Helmers s 260 f.
[28] Se närmare om förarbetena till denna bestämmelse Helmers s 258 ff.
[29] Se SOU 1939:18 s 143.
[30] Eberstein, Den svenska arvslotts- och gåvobeskattningen s 176 f.
[31] Bratt—Fogelklou s 284 f.
[32] Se NJA 1970 s 263.

3.3.3.4 Realisationsvinstbeskattningen

3.3.3.4.1 Inledning

Överlåtelse av fastighet genom gåva var redan före KL:s ikraftträdande undantagen från realisationsvinstbeskattning. Den ursprungliga förklaringen till detta förhållande var att beskattning endast skulle ske om överlåtaren hade ett spekulativt syfte och ett sådant syfte ansågs aldrig föreligga om fastigheten hade förvärvats eller överlåtits genom ett benefikt fång.[33] Denna princip utnyttjades av de skattskyldiga på så sätt att de överlät fastigheten till närstående — oftast maka eller barn — genom gåva varefter dessa omedelbart sålde fastigheten skattefritt. Efter lagändringar 1951 och 1967 omfattas även försäljning av benefikt förvärvade fastigheter av realisationsvinstbeskattningen. Fastigheten anses enligt 35 § 2 mom 4 st KL förvärvad genom det onerösa fång som skett närmast dessförinnan i fångeskedjan.

Departementschefen betonade vid 1967 års reform att det fanns anledning att jämställa kapitalvinster med vanliga inkomster med hänsyn till att säljaren fick ökad skatteförmåga genom fastighetsförsäljningen.[34] Tanken bakom nu gällande lagstiftning är dock framförallt att träffa spekulativa investeringar i mark och att lämna ordinära vinster vid avyttring av egnahem, villor, hyreshus, industribyggnader och jordbruk utanför.[35]

De blandade gåvorna är inte reglerade genom särskilda bestämmelser i KL.[36] Dessa regler har istället utformats i praxis. Jag har valt att behandla praxis beträffande blandade gåvor betecknade som gåva resp som köp var för sig, varefter jag diskuterar alternativa lösningar till RR:s metoder att bedöma de blandade fången i ett gemensamt avsnitt.

3.3.3.4.2 Blandade fång betecknade som gåva

Genom att det saknas bestämmelser i inkomstskattelagarna om de blandade fången vid realisationsvinstbeskattningen, har dessa regler utvecklats av skattedomstolarna. I praxis har huvudsaklig-

[33] Se prop 1975/76:180 s 43.
[34] Se prop 1967:153 s 123.
[35] Prop 1975/76:180 s 125. Jfr prop 1967:153 s 124 f.
[36] Det saknas även motivuttalanden som behandlar de blandade fången. Jfr dock prop 1967:53 s 41.

hetsprincipen tillämpats konsekvent på transaktioner, som betecknats som gåva. Vägledande anses bl a rättsfallet RÅ 1950 ref 33 II vara.[37]

En fader, W, skänkte sin son två fastigheter, taxerade till 150 000 kr, på villkor att sonen övertog intecknad gäld i fastigheterna, som uppgick till 158 000 kr. Sonen sålde kort därefter fastigheterna för 175 000 kr. Enligt då gällande regler var benefikt förvärvade fastigheter undantagna från realisationsvinstbeskattning.

PN ansåg att sonen förvärvat fastigheterna genom köp och beskattade honom för uppkommen realisationsvinst.

KR betraktade sonens förvärv som en gåva med hänsyn till att fastighetens marknadsvärde klart översteg den intecknade gälden och undanröjde PN:s beslut.

RR fastställde PN:s utslag med bl a följande motivering:

> Enär enligt gällande beskattningsbestämmelser värdet av gåva av fast egendom skall uppskattas med ledning av egendomens tax:värde, kan förty nyssnämnda överlåtelse — oavsett att densamma av W betecknats såsom gåva och att vid tiden för dess företagande underhandlingar må hava pågått om fastighetens försäljning för 175 000 kr. — icke i beskattningshänseende anses hava utgjort en gåva. I sådant hänseende måste överlåtelsen fastmera betraktas som ett köp, därvid köpeskillingen bestämts till 158 000 kr.[38]

RR slog i detta mål fast att en fastighets värde alltid skall uppskattas till taxeringsvärdet när det gäller att bedöma om en gåva eller ett köp föreligger. RR klarlade i RÅ 1969 ref 32 att denna praxis skall uppfattas på följande sätt:

> Såsom RikssknNdn uttalat gäller enligt stadgad praxis i fråga om tillämpning av reglerna om beskattning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet, att den huvudsakliga innebörden av fånget skall vara avgörande för om detta skall anses ha karaktär av köp eller av gåva.
>
> I enlighet härmed har RegR, när fastighet givits bort med skyldighet för gåvotagaren att överta ansvar för intecknad skuld, regelmässigt ansett gåva föreligga om tax:värdet överstigit skulden, medan köp ansetts vara för handen om skulden varit större än tax:värdet.[39]

[37] Jfr även RÅ 1950 ref 33 I.

[38] Se beträffande praxis i tiden före RÅ 1950 ref 33 Helmers s 262 f.

[39] I praxis lägger man inte någon vikt vid vad mottagarens prestation består av. Man jämför endast vederlagets värde — oavsett i vilken form det utgått — med taxeringsvärdet. Se t ex RN 1959 4:10 och Lindencrona s 190 not 2. Frågan om ett fång, där mottagaren övertar skuld som motsvarar taxeringsvärdet, kan betecknas som gåva — på samma sätt som HD gjorde i stämpelskattemål innan 1964 års stämpelförordning trädde i kraft — är obesvarad i praxis. RR undvek i RÅ 1969 ref 32 att ta ställning till denna fråga. Det finns dock ingenting som tyder på att en sådan rättshandling inte skulle kunna betraktas som en gåva, åtminstone om fastighetens verkliga värde är högre än taxeringsvärdet. Jfr i denna fråga RÅ 1950 ref 37 och NJA 1959 s 225.

RR:s uttalande visar väl hur huvudsaklighetsprincipen tillämpas i rättspraxis.[40] En benefik rättshandling anses vara en gåva eller ett köp om vederlaget understiger resp överstiger taxeringsvärdet.

I debatten om de blandade fången har regler och praxis beträffande gåvoskatt och stämpelskatt spelat en stor roll.[41] RR:s praxis stämmer överens med HD:s praxis före 1964 års stämpelskattelag. Även om det givetvis är tänkbart att RR:s och HD:s rättstillämpning utvecklats oberoende av varandra, är det möjligt att RR har påverkats av HD:s praxis. I RÅ 1969 ref 32 tog RR uttryckligen ställning till frågan om HD:s praxis rörande 3 § 3 st i 1964 års stämpelskattelag skulle tillämpas analogt vid realisationsvinstbeskattningen. Målet är särskilt intressant på grund av att RR bedömde samma fastighetsöverlåtelse som HD prövade i stämpelskattemålet NJA 1968 s 151 III.

I NJA 1968 s 151 III överlät Olof W genom gåvobrev två tomter, taxerade till sammanlagt 212 000 kr, till sin son Olle under villkor att denne övertog betalningsansvaret för intecknad gäld, som uppgick till totalt 197 500 kr. Vederlaget uppgick till 86,2 % av fastigheternas taxeringsvärden.

Inskrivningsdomaren ansåg att ett köp förelåg.

HovR uttalade bl.a:

> Olle har vid ettvart av förvärven övertagit betalningsansvaret för intecknad skuld till belopp, som icke oväsentligt understiger det aktuella taxeringsvärdet. I beaktande härav och med hänsyn till att fråga är om överlåtelser till bröstarvinge får förvärvens huvudsakliga innebörd anses vara att bedöma som gåva.

HD anförde bl a:

> Med hänsyn till förhållandet mellan nämnda värden (taxeringsvärdena, min anmärkning) samt det i överlåtelsehandlingarna bestämda vederlaget i form av övertagande av betalningsansvar för viss låneskuld får förvärven — även med beaktande av att fråga är om överlåtelser till bröstarvinge — vid tillämpningen av stämpelskatteförordningen huvudsakligen anses innebära köp.

[40] Se t ex RA 1950 ref 33 I och II, RÅ 1950 ref 37, RÅ 1952 fi not 559 och 708, RÅ 1954 fi not 562, RN 1954 5:2 a och b, RÅ 1955 fi not 1009, RÅ 1956 fi not 1210 och 1289, RÅ 1957 fi not 324 och 2193, RN 1958 3:6, RÅ 1959 fi not 871, RN 1959 3:5 och 4:10, RN 1963 3:8, RÅ 1965 fi not 559 och RÅ 1969 ref 32. Lindencrona s 190 f är av samma uppfattning.

[41] Se t ex Bratt SvSkT 1950 s 307 ff, SvSkT 1951 s 176 ff, SvSkT 1957 s 202, SvSkT 1961 s 326 ff, SvSkT 1962 s 41 ff och SN 1964 s 354, Helmers s 256 ff, Englund s 172 ff, Wernlund SN 1964 s 157 ff, Bylin SN 1961 s 453 ff och Lindencrona s 187 ff. Se även RN:s ordförandes särskilda yttrande i RN 1954 5:2 b.

Sonen Olle W sökte sedan förhandsbesked om hur realisationsvinsten skulle beräknas, om han sålde fastigheterna. Han ville veta om hans förvärv kunde anses innebära en gåva eller ett köp. Vid gåva inträdde han i faderns skattesituation och kunde beräkna innehavstiden och ingångsvärdet med utgångspunkt från faderns förvärv. Om han ansågs ha köpt fastigheten av fadern, skulle hans ingångsvärde motsvara det utgivna vederlaget samtidigt som hans innehavstid skulle beräknas med utgångspunkt från den tidpunkt, då fadern överlät fastigheterna till honom. Han uppgav att gåvoskatt hade utgått på skillnaden mellan fastigheternas taxeringsvärden och den intecknade gälden.

RN fann i RÅ 1969 ref 32 att sökandes förvärv huvudsakligen fick anses innebära köp och åberopade HD:s ställningstagande i målet NJA 1968 s 151 III.

RR uttalade följande, sedan domstolen klarlagt att fånget enligt stadgad praxis vid realisationsvinstbeskattningen var att betrakta som en gåva:

> Till besvarande föreligger nu frågan huruvida tillämpliga bestämmelser i 1964 års stämpelskatteförordning och tolkningen av dessa i rättstillämpningen är ägnade att leda till en annan bedömning.
>
> Även om starka skäl talar för att samma omständigheter bedömes lika, oavsett vilken skattefråga de rör, saknas dock stöd för att — i strid mot klar och entydig praxis — låta den rättstillämpning som anknyter till stämpelskatteförordningen komma till uttryck också beträffande realisationsvinstbeskattningen. Varken i förarbetena till nämnda förordning (prop 1964:75) eller i motiven till de nya reglerna om beskattning av realisationsvinst (prop 1967:153) — vari för övrigt redogörelse lämnas för gällande praxis på området — utsäges eller antydes, att en sådan rättsutveckling varit åsyftad.
>
> På grund av det anförda förklarar KM:t med ändring av RikssknNdns förhandsbesked att, om Olle W säljer fastigheterna, dessa vid tillämpningen av reglerna om realisationsvinstbeskattning skall anses ha av honom förvärvats genom gåva.

Gränsdragningen mellan gåva och köp sker numera på olika sätt i stämpelskattepraxis och i realisationsvinstskattepraxis. HD och RR drar gränsen mellan gåva och köp, när vederlaget utgör 85 % resp 100 % av taxeringsvärdet.

RR betonade att det var av vikt att samma fråga behandlades på liknande sätt på olika skatteområden, men uttalade samtidigt att detta dock inte är ett tillräckligt skäl för att ändra en fast stadgad praxis. Rättssäkerhetsaspekterna har här sannolikt spelat en stor roll för RR:s ställningstagande. En anpassning av RR:s praxis till HD:s tillämpning av 3 § 3 st i 1964 års stämpelskattelag hade varit svår att förutse för de skattskyldiga, men det gällde

även för HD:s praxisändring i och med 1964 års stämpelskattelags ikraftträdande.

Det finns emellertid en viktig principiell skillnad mellan konsekvenserna av en praxisändring vid stämpel- och realisationsvinstbeskattningen. En praxisändring får vid stämpelbeskattningen inga effekter på tidigare överlåtelser av fastigheten. Vid realisationsvinstbeskattningen påverkar en ändrad praxis både den skattskyldiges förvärv och avyttring av fastigheten. I RÅ 1969 ref 32 hade sonen förvärvat fastigheten genom gåva 1966 enligt då gällande regler i praxis. Fadern blev inte beskattad med anledning av överlåtelsen.[42] Om RR hade slagit in på samma linje som HD i RÅ 1969 ref 32, hade sonens förvärv utgjort köp vid en framtida försäljning, eftersom hans utgivna vederlag översteg 85 % av taxeringsvärdet på fastigheterna. Fadern och sonen hade dock uppenbarligen utgått ifrån att sonens fång var att betrakta som gåva i realisationsvinstskattehänseende. Om de vetat om att överlåtelsen skulle komma att betraktas som ett köp i framtiden är det möjligt att de övervägt att sonen istället skulle köpa fastigheterna. Sonen hade därigenom fått ett högre ingångsvärde på fastigheten, när han sålde den i framtiden, vilket sannolikt hade minskat hans skatt vid försäljningen. Denna möjlighet blev dock ett allvarligt alternativ till en benefik överlåtelse först i och med en praxisändring, som m a o skulle ha fått en tillbakaverkande effekt på sonens förvärv.

De skattskyldigas bristande möjligheter att förutse en praxisändring och de retroaktiva konsekvenser, som denna skulle medföra, talar starkt för att det inte fanns någon anledning för RR att bedöma de blandade fången enligt 85 %-regeln, även om detta fick till konsekvens att samma transaktion kunde bedömas på olika sätt vid realisationsvinstbeskattningen och vid stämpelbeläggningen.

Jag skall återkomma till de blandade gåvorna (betecknade som gåva) i näst sista avsnittet i detta kapitel i samband med att jag diskuterar alternativa lösningar till RR:s praxis rörande blandade gåvor, rubricerade som gåva resp köp.

[42] Om vi förutsätter att fadern gjorde en vinst måste han ha innehaft fastigheten mindre än tio år för att beskattning skulle kunna ha skett enligt då gällande regler.

3.3.3.4.3 Blandade gåvor betecknade som köp

I praxis tillämpade man huvudsaklighetsprincipen på fastighetsgåvor betecknade som köp fram till 1938.[43] I de mål, där denna princip användes, var dock gåvomottagarnas vederlag obetydliga i förhållande till fastigheternas taxeringsvärden.[44] Detta var sannolikt förklaringen till att huvudsaklighetsprincipen kom till användning i dessa fall.[45]

I RÅ 1938 fi not 827 tillämpade RR för första gången delningsprincipen på ett fång rubricerat som köp.

J hade förvärvat en fastighet för 40 000 kr. Han skulle betala 30 000 kr till sina syskon medan 10 000 skulle tillkomma honom såsom gåva. Det saknas uppgift i målet om fastighetens taxeringsvärde.[46] J sålde sedan fastigheten.

KR ansåg att J förvärvat fastigheten till 1/4 genom gåva och 3/4 genom köp och beskattade honom för 3/4 av den uppkomna realisationsvinsten.

RR gjorde inte ändring i KR:s beslut.

Delningsprincipen har sedan tillämpats konsekvent i de efterföljande fallen RÅ 1941 fi not 1093, RÅ 1956 fi not 1247 och RÅ 1960 fi not 123.[47]

Av intresse i sammanhanget är även RÅ 1943 ref 9.

H köpte aktier av sin fader för 100 000 kr. Eftersom det verkliga värdet var 300 000 kr, erlade H gåvoskatt för 200 000 kr. När H sedan sålde aktierna ansågs han ha förvärvat dem till 1/3 genom köp och till 2/3 genom gåva. 1/3 av realisationsvinsten på samtliga aktier beskattades sedan.

Detta mål är det enda refererade mål efter 1940, som behandlar blandade fång betecknade som köp. Det är möjligt att detta mål

[43] Se Hemmers s 262 f.
[44] [illegible] I RÅ 1938 fi not 827 där givaren endast betingade sig vissa undantagsförmåner.
[45] Se Hemmers s 262.
[46] [illegible] som köp. Givaren hade endast betingat sig vissa undantagsförmåner [illegible]
[47] [illegible] förvärvat fastigheten från fadern genom ett fång som betecknats som köp.

även ger uttryck för hur RR ser på blandade fastighetsgåvor rubricerade som köp.[48]

I samtliga mål, där delningsprincipen tillämpades, var vederlaget betydligt större än den beräknade gåvodelen,[49] medan förhållandet var det omvända i de tidigare målen före 1938. Det skulle kunna tyda på att RR menar att delningsprincipen åtminstone skall tillämpas när gåvodelen är mindre än köpdelen, medan huvudsaklighetsprincipen skall användas när vederlaget är obetydligt. Denna tolkning förklarar dock inte följande mål.

I RN 1965 5:3 hade två föräldrar genom en köpehandling överlåtit två jordbruksfastigheter till sin son och hans hustru för 90 000 kr. Fastigheterna var taxerade för 127 300 kr.

RN fann att makarna förvärvat fastigheterna till $\frac{90\,000}{127\,300}$ genom köp och till övriga delar genom gåva.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde:

> Vi finna det med avseende å omständigheterna uppenbart, att sökandens fång av fastigheterna, ehuru det betecknats såsom köp, huvudsakligen har karaktär av gåva. Vi anse därför att riksskattenämnden bort förklara, att sökandens vinst genom den ifrågasatta markförsäljningen icke utgör skattepliktig realisationsvinst.

RR ändrade RN:s förhandsbesked och uttalade bl a:

> Av handlingarna i målet framgår att fastigheterna A och B, vilka sökanden och hans hustru år 1959 förvärvade från sökandens föräldrar, då hade ett gemensamt taxeringsvärde av 127.300 kronor samt att förvärvet skett på villkor, bland annat, att makarna övertogo betalningsansvaret för intecknad skuld å 75.246 kronor 62 öre och utfärdade revers å 14.753 kronor 38 öre, vilka båda belopp tillhopa utgöra 90.000 kronor. Med hänsyn till de villkor, som sålunda gällde för makarnas förvärv av fastigheterna, får deras fång anses huvudsakligen ha haft karaktären av gåva.

[48] Se Bylin SvSkT 1961 s 459 och Lindencrona s 169. Under rubriken till rättsfallet hänvisas för övrigt till praxis, som behandlar blandade fastighetsgåvor. Mattsson, Aktiebolagens finansieringsformer s 37, menar att RÅ 1970 fi not 1212 förringar RÅ 1943 ref 9:s vägledande betydelse. I RÅ 1970 fi not 1212 hade en skattskyldig köpt vissa aktier för ca 6 % av det verkliga värdet. Överlåtelsen ansågs utgöra en gåva vid realisationsvinstbeskattningen. KR motiverade detta med att den skattskyldige förvärdade aktierna för ett pris som endast motsvarade en ringa del av aktiernas värde. RR gjorde ej ändring i KR:s utslag. Mattsson utgår dock ifrån att vederlaget utgjorde 833 kr för varje aktie eller ca 24 % av aktiens värde. I själva verket hade aktierna köpts för 193 kr/st. Om man beaktar att vederlaget endast utgjorde 6 % av aktiernas värde är det mindre uppseendeväckande att överlåtelsen huvudsakligen ansågs utgöra ett benefikt fång. Praxis kring blandade fastighetsgåvor tyder på att RR i dessa fall skulle vara beredd att tillämpa gåvoregler om vederlaget är obetydligt. Se ovan s 157.

[49] Vederlagen utgjorde i RÅ 1938 fi not 827 33 %, i RÅ 1943 ref 9 33 %, i RÅ 1943 fi not 1093 25 %, i RÅ 1956 fi not 1247 34 % och i RÅ 1960 fi not 123 36 % av taxeringsvärdena.

Det hävdas att rättsfallet skall ses som ett in-casuavgörande och att RR inte avsåg att bryta med sin tidigare praxis att tillämpa delningsprincipen ifråga om blandade fång rubricerade som köp.[50] Målet utgör inte referatmål i regeringsrättens årsbok, vilket vore naturligt om RR avsåg att ändra sin praxis. Det finns dock inte några senare rättsfall, som behandlar denna fråga. RR har emellertid efter 1965 tillämpat delningsprincipen på blandade fång, som delvis utgjorde köp och delvis arv.[51]

Referatet i RN 1965 5:3 ger inget svar på frågan varför RR ansåg att det förelåg särskilda skäl att gå ifrån delningsprincipen i detta fall. Gåvodelen var ungefärligen lika stor som i de mål, där delningsprincipen tillämpades.[52] RR:s domskäl är intetsägande. Det är dock mycket möjligt att det förelåg ej redovisade fakta, som klargjorde att föräldrarna avsåg att ge sonen och sonhustrun gården. Det är vidare troligt att överlåtelsen skedde i form av ett köpebrev på grund av de inblandades bristande juridiska kunskaper.[53] För denna tolkning talar även det förhållandet att de två ledamöter, som var av skiljaktig mening i RN, avsåg att det var uppenbart att rättshandlingen huvudsakligen hade karaktär av gåva trots att den betecknats som köp.

Enligt min mening är dock RR:s praxis beträffande de blandade fången svårförståelig även om man utgår ifrån att RN 1965 5:3 skall ses som ett in-casuavgörande. Parternas rubricering av rättshandlingen synes styra den skatterättsliga behandlingen. Likartade fall, som rubricerats olika av parterna, har behandlats på skilda sätt av RR. Detta står i strid med den allmänna principen — som RR tillämpat i andra fall — att en transaktions beteckning inte är avgörande för hur domstolarna skall bedöma den.[54] HD uttalade för övrigt i stämpelskattemålet NJA 1972 s 263, att det inte skulle spela någon roll om ett blandat fång av parterna betecknats som köp eller gåva.[55]

[50] Lodin, Stencil om de blandade fången och den redaktionella kommentaren till målet i SN 1965 s 404. Jfr Lindencrona s 170.
[51] Se t ex RÅ 1966 fi not 506 och RÅ 1972 fi not 831.
[52] Skillnaden mellan taxeringsvärdet och vederlaget utgjorde 29 %.
[53] På landsbygden synes köpekontrakt vara vanliga även för benefika förvärv. En tänkbar förklaring är att man i allmänhet tror att en överlåtelse till barn inte blir giltig om man inte skriver ett köpekontrakt.
[54] Jfr Lindencrona s 195.
[55] Se ovan s 149 f.

Lindencrona menar att det inte är säkert att RR i dessa fall frångått principen att låta avtalets innebörd vara avgörande för den skatterättsliga bedömningen.[56] Hans förklaring skall ses i belysning av hans allmänna uppfattning om att man vid rättsfallstolkning i första hand skall försöka särskilja fallen och först, om detta inte är möjligt, pröva hypotesen om att RR ändrat inställning.[57] Lindencrona anger följande tänkbara förklaring till RR:s praxis.

> Enda tänkbara förklaringen synes vara att ta fasta på förekomsten av en gåvoavsikt hos givaren. Gåvoavsikten är ju en förutsättning för en verklig gåva. En möjlighet vore att anse, att gåvoavsikten kom till uttryck just i parternas rubricering av avtalet. För att ett sådant påstående inte skall leda till den slutsatsen, att rubriceringen av avtalet också ger det dess reella innehåll och distinktionen mellan rubricering och innehåll berövas sin betydelse, är det då nödvändigt att tillägga, att rubriceringen endast är en av de yttre omständigheter, varigenom förekomsten av en gåvoavsikt kan beläggas. Att RegR då i första hand tagit fasta just på denna omständighet, får då antas bero på praktiska skäl. Avtalets rubricering är den lättast tillgängliga av alla omständigheter, som kan ge upplysning om förekomsten av en gåvoavsikt.
>
> RegR skulle således kunna tillämpa de regler, som den uppställt för köp, även om parterna betecknat avtalet som gåva, om det av olika omständigheter av annan art än avtalets rubricering stod klart, att gåvoavsikt saknades. Som nämnts kan en sådan uppfattning inte beläggas i praxis. Det kan endast sägas, att, om så skedde, kunde det sägas, att RegR:s praxis inte inneburit, att den fundamentala principen frångåtts om, att ett avtals innehåll och inte dess rubricering är avgörande.[58]

Lindencronas hypotes skulle kunna förklara praxis beträffande blandade gåvor betecknade som köp. Normalt skulle RR beteckna dessa rättshandlingar som köp. Samtidigt presumeras mottagaren ha fått skillnaden mellan taxeringsvärdet eller motsvarande beräkningsvärde och hans motprestation som gåva. Om det klart framgår av andra omständigheter i målet, att givarens avsikt var att mottagaren skulle få hela fastigheten i gåva — trots att rättshandlingen betecknats som köp — skall fånget följa gåvoreglerna vid beskattningen. Denna hypotes skulle då förklara varför

[56] Lindencrona s 195.
[57] Se Lindencrona s 113.
[58] Lindencrona s 195.

huvudsaklighetsprincipen tillämpats i praxis före år 1938 och i RN 1965 5:3. I de förstnämnda fallen ansågs givaren ha haft för avsikt att skänka bort hela fastigheten på grund av att vederlagen var obetydliga i förhållande till fastighetens värde. I det sistnämnda fallet ansåg RR att omständigheterna i målet gav klart belägg för att givaren avsåg att ge bort sin fastighet till sonen och sonhustrun. Lindencronas hypotes förklarar även varför RR i RN 1962 1:9 ansåg att gåva förelåg, när parterna rubricerat ett fång som köp trots att det var underförstått att köparen inte skulle erlägga något för fastigheten.[59]

Det är möjligt att RR diskuterat på det sätt Lindencrona anger. Det skall dock inte uteslutas att RR genom RÅ 1938 fi not 827 och RÅ 1943 ref 9 slog in på delningsprincipen när det gällde blandade fång betecknade som köp och att domstolen sedan dess funnit det mindre lämpligt ur rättssäkerhetssynpunkt att bryta med denna stadgade praxis. Denna hypotes har stöd i att RR i RÅ 1969 ref 32 betonade vikten av fast stadgad praxis.

Det är möjligt att RR ansåg att det skulle leda till ett stötande materiellt resultat om man tillämpade delningsprincipen i RN 1965 5:3.[60] Det skulle förklara varför målet inte utgör referat i RÅ trots att det tycks stå i strid med tidigare praxis. Förklaringen till detta förhållande skulle då kunna vara att RR ville poängtera att man inte kan dra några mera generella slutsatser av detta mål, om hur andra fall skall bedömas.

Lindencronas slutsats, att RR inte frångått principen om att låta avtalets innehåll vara avgörande, är dock inte invändningsfri. Omständigheterna i de mål, där delningsprincipen tillämpades, visar att givaren även i dessa mål hade för avsikt att ge bort den del av fastighetens värde, som översteg vederlaget. Det är alltså fråga om ett köp med gåvoinslag. I de fall, där fånget betecknats som gåva, rör det sig om en gåva med köpmoment. Det vederlag givaren får blir dock inte mindre oneröst om parterna såg hela rättshandlingen som en gåva än, om de ansåg att endast själva gåvodelen var en gåva. Oavsett rubriceringen är det ju fråga om samma typ av rättshandling, där gåvodelen represen-

[59] Jfr även RÅ 1947 ref 47.

[60] I RÅ 1975 ref 54 har RR bortsett från allmänna skatterättsliga principer, när en tillämpning av dessa i ett enskilt fall skulle ha lett till ett materiellt stötande resultat till den skattskyldiges nackdel. Målet är behandlat nedan i not 44 på s 205.

teras av den del av fastighetens värde som överstiger den motprestation mottagaren ger. Om två identiska rättshandlingar klassificeras som gåva resp som köp, är det stor risk att dessa transaktioner behandlas olika i skattehänseende, om den skattskyldige inte kan styrka att givaren haft för avsikt att skänka bort hela fastigheten och att vederlaget var en bisak i sammanhanget.

Lindencronas hypotes synes alltså inte vara hållbar i detta avseende. Å andra sidan är det nog förhastat att dra den slutsatsen att RR här medvetet tagit avstånd från den grundläggande principen om att en rättshandlings innehåll och inte dess rubricering är avgörande för hur den skall bedömas i skatterätten. RR kan eventuellt ha misstagit sig — på det sätt Lindencrona beskriver — och menat, att det förelåg principiella skillnader mellan rättshandlingar rubricerade som köp resp som gåva. En annan tänkbar förklaring är att RR inte ville bryta mot stadgad praxis beträffande de som köp betecknade fången, när domstolen började tillämpa huvudsaklighetsprincipen på de rättshandlingar, som rubricerats som gåva. Om RN 1965 5:3 utgör ett in-casuavgörande, håller denna förklaring till RR:s praxis.

I civilrätten uppfattas de blandade fången på olika sätt i skilda sammanhang. Samma fång kan i olika sammanhang följa gåvoregler, köpregler eller andra regler. Det saknas dock skäl att göra en skillnad mellan rättshandlingar betecknade som gåva respektive som köp.

3.3.3.4.4 Alternativa lösningar för att lösa realisationsvinstbeskattningsfrågor som rör de blandade fastighetsgåvorna

Det saknas som sagt skäl för att behandla blandade fastighetsgåvor på olika sätt beroende på vilken rubricering parterna valt. I båda dessa fall har mottagaren fått en gåva som motsvarar skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och den motprestation som han gör.

Frågan är om RR:s schablonmetod, att behandla de blandade fången med hjälp av huvudsaklighetsprincipen, i allmänhet ger materiellt tillfredsställande lösningar eller om det finns andra skäl, som kan anföras för att behålla denna metod.

Fördelarna med den nuvarande huvudsaklighetsprincipen är framförallt två. Det är relativt enkelt att dra gränsen mellan köp

och gåva vid realisationsvinstbeskattningen, om överlåtelsen rubricerats som gåva. Man undviker vidare att samma fång blir både realisationsvinst- och gåvobeskattat åtminstone om rättshandlingen betecknats som gåva.[61]

Den nuvarande huvudsaklighetsprincipen har dock flera betydelsefulla nackdelar.

Ursprungligen synes huvudsaklighetsprincipen bl a ha försvårat de skattskyldigas försök att kringgå realisationsvinstskattereglerna. Före 1951 var försäljningar av benefikt förvärvade fastigheter inte skattepliktiga. Denna regel utnyttjades av de skattskyldiga på så sätt att fastigheten skänktes till en närstående — barn eller maka — i samband med försäljningsförhandlingarna. Denne sålde sedan fastigheten skattefritt. I de fall mottagaren lämnade ett vederlag som översteg taxeringsvärdet, klassificerade RR rättshandlingen som köp och beskattade överlåtaren för uppkommen realisationsvinst. När sedan mottagaren sålde fastigheten beskattades även han.[62] Om mottagarens prestation understeg taxeringsvärdet föranledde varken denna transaktion eller mottagarens försäljning någon beskattning i konsekvens med den utformning huvudsaklighetsprincipen hade.[63] Även sedan man ingripit mot denna typ av skatteflykt fortsatte RR att behandla de blandade fången efter samma principer.[64] Denna schablonregel har sedan dess tillämpats konsekvent oberoende av om de skattskyldiga haft skatteflyktssyfte eller ej. En schablonregel skall för övrigt tillämpas på samma sätt oberoende av om resultatet blir till fördel eller till nackdel för de skattskyldiga. Den nuvarande kraftiga värdestegringen på fastigheter innebär att det ofta finns ett betydande övervärde på en fastighet ovanpå dess taxeringsvärde. Detta värde tenderar av naturliga skäl att uppgå till betydande belopp mot slutet av fastighetstaxeringsperioden,

[61] Antag att fastigheten har ett saluvärde, som uppgår till 200 000 kr. Taxeringsvärdet är 110 000 kr. Vi antar att fastigheten i fall a) är belånad för 100 000 kr och i fall b) för 120 000 kr. Fastigheten överlåtes på villkor att gåvotagaren övertar betalningsansvaret för gälden. I fall a) anses fastigheten överlåten resp förvärvad genom ett benefikt fång vid realisationsvinstbeskattningen. Gåvotagaren gåvobeskattas för skillnaden mellan fastighetens taxeringsvärde (110 000 kr) och vederlaget (100 000 kr). Givaren anses i fall b) ha sålt fastigheten för 120 000 kr i realisationsvinstskattehänseende samtidigt som gåvotagaren anses ha förvärvat fastigheten för 120 000 kr. Någon gåvobeskattning sker ej. (Det finns dock undantag från detta. Ombyggnad kan exempelvis ha skett sedan taxeringsvärdet fastställdes. Se därom 22 § 2 mom AGL.) Se närmare om dessa regler ovan s 146 ff.

[62] Se t ex RÅ 1950 ref 33.

[63] Jfr RÅ 1950 ref 37.

[64] Se närmare om detta Lindencrona s 196 ff.

som för närvarande normalt omfattar 5 år.[65] Det innebär i praktiken att den intecknade skulden kan uppgå till högre belopp än fastighetens taxeringsvärde. Huvudsaklighetsprincipen innebär att många fastighetsgåvor, som har betydande gåvomoment, bedöms som köp.

De nuvarande realisationsvinstskattereglerna har till syfte att undanta normala fastighetsvinster från beskattningen.[66] Det sker främst genom att säljaren får räkna upp ingångsvärdet och förbättringskostnader med hjälp av index samt tillgodoräkna sig särskilda fasta tillägg, som utgår vid försäljning av bostadsfastigheter. I praktiken leder många fastighetsförsäljningar till att det inte uppkommer någon skattepliktig realisationsvinst.[67] Det finns därför anledning att anta att givaren relativt sällan blir realisationsvinstbeskattad om han överlåter fastigheten genom en blandad gåva på så sätt att gåvotagaren övertar betalningsansvaret för intecknad gäld. Gåvotagaren kommer däremot i en ofördelaktig situation om hans fång betecknas som ett köp i och med att hans inköpspris då motsvarar det vederlag han gett givaren.

I många fall kan man räkna med att givaren kunnat sälja fastigheten till ett betydligt högre pris än det vederlag han fått utan att det uppkommit någon realisationsvinst för honom. De blandade fång, som klassificeras som köp i realisationsvinstskattehänseende riskerar därigenom att skattemässigt bli mycket ofördelaktigare än rent onerösa fång och sådana rättshandlingar, som följer reglerna för benefikt förvärvade fastigheter.[68] Det beror på gåvotagaren att gåvotagarens ingångsvärde ofta är lägre än det belopp givaren kunnat sälja fastigheten skattefritt för. I så måtto föreligger det en bristande kontinuitet mellan givarens och gåvotagarens fastighetsinnehav, som ofta gör det ofördelaktigt ur skattesynpunkt att motta en blandad fastighetsgåva. I praktiken kan man dock i stort undvika dessa verkningar genom att givaren betingar sig ett vederlag, som motsvarar vad han skulle kunna

[65] Fr o m 1970 års allmänna fastighetstaxering skall taxeringsvärdet motsvara 75 % av fastighetens marknadsvärde. Se numera 9 § 2 st KL. Tillgänglig statistik visar dock att taxeringsvärdena genomsnittligt i hela riket 1974 motsvarade 50 % och 48 % av fastighetspriserna för villa- resp fritidsfastigheter. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering var motsvarande värden 61 % resp 56 %. Se prop 1977/78:68 s 8.

[66] Se prop 1975/76:180 s 125. Jfr prop 1967:153 s 124 f.

[67] Jfr de beräkningar realisationsvinstkommittén gjorde i bilagorna 2 och 3 i SOU 1975:53.

[68] Dessa konsekvenser kan dock mildras genom att "gåvotagaren" efter 20 års innehav, kan använda sig av 133 % (150 % om överlåtelsen skett före 1970) av taxeringsvärdet 20 år före försäljningstillfället som ingångsvärde. Se 2 a anvp till 36 § KL.

sälja fastigheten för utan att drabbas av realisationsvinstbeskattning. Gåvotagaren får då ett högre ingångsvärde utan att detta får några omedelbara skattekonsekvenser.[69]

En annan olägenhet med RR:s schablonmetod är att den går att utnyttja i skatteflyktssyfte.

I RÅ 1974 B not 293 hade Roos sålt aktier, varvid det uppkommit en skattepliktig realisationsvinst på ca 95 000 kr.[70] Samma beskattningsår köpte Roos en fastighet för 245 000 kr, som han sålde drygt två veckor senare till sina underåriga barn för 145 000 kr. Fastigheten var taxerad till 115 000 kr och värderad till 171 000 kr vid denna tidpunkt. Roos yrkade sedan avdrag för realisationsförlust med ca 95 000 kr. Denna realisationsförlust kvittade han sedan mot den uppkomna realisationsvinsten. Som anledning till inköpet och försäljningen uppgav Roos bl a att han velat bereda barnen en bostad under deras studietid och reservera en pensionärsbostad för sig själv och hustrun.

TN och PN vägrade Roos avdrag för realisationsförlusten.

KR biföll Roos besvär över PN:s beslut. Domstolen framhöll bl a att transaktionerna inte kunde anses ha någon annan innebörd än ordalagen utvisade och att de inte heller kunde anses sakna laga verkan. Eftersom försäljningspriset till barnen översteg fastighetens taxeringsvärde ansåg KR att överlåtelsen i skattehänseende inte heller kunde anses utgöra gåva.

Genom att RR vägrade taxeringsintendenten prövningstillstånd stod KR:s dom fast.

Omständigheterna i målet visar att Roos bl a haft för avsikt att överlåta fastigheten till sina barn till ett underpris för att på så sätt skapa sig en realisationsförlust, som han kunde kvitta mot realisationsvinsten på aktieförsäljningen samma år. KR tillämpade huvudsaklighetsprincipen och fann att försäljningen till barnen måste betecknas som köp, eftersom försäljningspriset översteg fastighetens taxeringsvärde. Det torde dock vara klart att åtminstone en stor del av skillnaden mellan faderns inköpspris och den köpeskilling barnen erlade i själva verket var en gåva från fadern till barnen. Det vore dock anmärkningsvärt om en schablonregel, som innebär att blandade fång där mottagarens motprestation överstiger taxeringsvärdet skall klassificeras som köp, endast

[69] Sedan överlåtelsen skett kan givaren flytta över betalningsansvaret för skulderna på gåvotagaren. Gåvobeskattningen kan därvid mildras och möjligen helt undvikas om överflyttningen sker successivt. Enligt 39 § d AGL kan givaren ge 2 000 kr per år till var och en i gåvotagarfamiljen utan att beskattning sker förutsatt att gåvan därigenom blir fullbordad.

[70] Referatet bygger på redogörelsen i SOU 1975:77 s 160. Referatet i regeringsrättens årsbok (RÅ 1974 B not 293) redogör inte för de faktiska omständigheterna i målet.

skulle tillämpas i sådana fall där resultatet blir till nackdel för de skattskyldiga.[71] Det är därför förklarligt att KR tillämpade denna regel i Roosfallet trots att utgången synes vara materiellt otillfredsställande.

Den nuvarande huvudsaklighetsprincipen har flera betydelsefulla nackdelar, som inte motsvaras av dess fördelar. Det beror på att en rättshandlings huvudsakliga innebörd inte är möjlig att fastställa i en mängd fall med hjälp av en schablonregel av den typ som den nuvarande huvudsaklighetsprincipen representerar. Det är emellertid inte nödvändigt att försöka fastslå en rättshandlings huvudsakliga innebörd, utan man kan nöja sig med att undersöka hur man skall uppnå skatterättsligt funktionella lösningar vid realisationsvinstbeskattning. I civilrättsliga sammanhang drar man gränsen mellan köp och gåva i olika situationer genom att låta de olika reglernas syften bestämma skiljelinjen mellan onerösa och benefika rättshandlingar.[72] Det vore därför inte särskilt anmärkningsvärt om man gjorde på samma sätt vid realisationsvinstbeskattningen. Jag skall därför undersöka i vad mån det är möjligt att åstadkomma funktionellt avpassade regler för de blandade gåvorna. Målsättningen är därvid att reglerna skall i möjligaste mån vara materiellt tillfredsställande, beakta i vad mån givare och gåvotagare fått ökad skatteförmåga, och vara svåra att kringgå.

Man kan först och främst tänka sig att benefikt förvärvade fastigheter mot vederlag alltid skall följa reglerna för onerösa fastighetsöverlåtelser. Denna metod har flera av den nuvarande huvudsaklighetsprincipens nackdelar.[73] Gåvotagarens ingångsvärde blir omotiverat lågt samtidigt som den inbjuder till försök att kringgå reglerna genom att konstruera realisationsförluster genom fastighetsförsäljningar till barn.[74] Gränsdragningen mellan köp och gåva framstår som godtycklig i de fall vederlaget är

[71] Se närmare om detta Bergström SN 1976 s 143 ff. Av annan uppfattning SOU 1975:77 s 160 f. Enligt den mening jag förfäktar i ovanstående artikel kan inte skatteflyktsklausulen bli tillämplig i detta fall, eftersom man måste acceptera att de skattskyldiga utnyttjar en schablonregel.

[72] Se ovan s 144 f.

[73] Se ovan s 152 ff.

[74] Realisationsvinstkommittén ville införa en regel som innebar att avdrag skulle vägras för konstruerade realisationsförluster. Se SOU 1975:53 s 30 och s 190. Dep chefen menade dock att dessa frågor fick lösas med hjälp av skatteflyktsklausul, som han avsåg att lägga fram inom en nära framtid. Se prop 1975/76:180 s 176. Detta lagförslag har dock ännu inte lagts fram.

mycket obetydligt. Denna lösning torde därför inte vara en framkomlig väg.

Man kan tänka sig att dela upp rättshandlingen i en köpdel motsvarande det vederlag mottagaren gett givaren och en gåvodel, som utgörs av skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och den övertagna skulden.[75] Om en fastighet är värd 100 000 kr och mottagaren övertar betalningsansvaret för lån på 60 000 kr som vederlag, skall fastigheten anses avyttrad resp förvärvad till 60 % genom köp och till 40 % genom gåva.[76] Nackdelen med denna delningsprincip är att den är svår att tillämpa i det praktiska taxeringsarbetet, eftersom det blir besvärligt att beräkna omkostnadsbeloppet vid framtida överlåtelser. Ingångsvärdet, förbättringskostnader och fasta belopp m m måste då proportioneras mellan de oneröst och benefikt förvärvade fastighetsdelarna.[77] Denna metod torde därför vara alltför komplicerad och opraktisk för att de skattskyldiga skall kunna förutse hur realisationsvinstbeskattningen kommer att utfalla när de säljer sina fastigheter. Jag har tidigare betonat att det är ett rättssäkerhetsintresse att regler, som den vanlige medborgaren kommer i kontakt med är så enkelt och lättförståeligt utformade som möjligt, så att denne i möjligaste mån kan överblicka de skatterättsliga konsekvenserna av olika rättshandlingar.

En annan lösning vore att acceptera att alla blandade fastighetsgåvor i princip skall följa reglerna för benefikt förvärvade fastigheter. Det mest naturliga skulle då vara att utgå från fastighetens marknadsvärde.[78] Om givaren eller mottagaren kan visa att den sistnämndes vederlag understiger marknadsvärdet på fastigheten föreligger en blandad gåva.

En svårighet är att fastställa fastighetens marknadsvärde på ett objektivt sätt. Vanligtvis kan man konstatera att en fastighets värde ligger inom vissa beloppsgränser. Det är därför antagligen

[75] Om man istället utgår ifrån att fastighetens värde i realisationsvinstskattehänseende är dess taxeringsvärde har även delningsprincipen den nuvarande huvudsaklighetsprincipens allvarliga brister. Se därom ovan s 152 ff. Det finns därför ingen anledning att närmare diskutera detta alternativ.

[76] Fastighetens värde kan exempelvis beräknas med hjälp av ett värderingsintyg. Se närmare därom nedan i detta kapitel.

[77] Jfr Lindencrona s 170.

[78] RR har i andra sammanhang accepterat att en fastighets verkliga värde är högre än dess taxeringsvärde och lagt det högre värdet till grund för beskattningen. RR har beskattat aktieägare för utdelning när de köpt fastigheter från aktiebolaget till underpris. Utdelningen har uppskattats till skillnaden mellan fastighetens förmodade värde, som i många fall var högre än taxeringsvärdet, och det lämnade vederlaget. Se t ex RÅ 1955 fi not 986, RÅ 1959 fi not 962 och RÅ 1972 fi not 725. Jfr RÅ 1957 ref 17. Se även SOU 1975:54 s 195. Denna praxis är numera lagfäst i 35 § 1a mom KL ifråga om fåmansaktiebolag. (Jfr prop 1975/76 s 88.)

nödvändigt att man måste acceptera att marknadsvärdet beräknas med hjälp av schablonregler. Taxeringsvärdet motsvarar numera 75 % av fastighetens marknadsvärde.[79] Teoretiskt får man fram marknadsvärdet vid den tidpunkt då taxeringsvärdet fastställdes genom att multiplicera det sistnämnda värdet med 133 %. Fastighetens värde kan emellertid ha stigit sedan taxeringsvärdet fastställdes. Realisationsvinstkommittén föreslog att man i ett sådant fall kunde få fram marknadsvärdet i dag genom att räkna upp det marknadsvärde som taxeringsvärdet är baserat på med hjälp av samma indexserie, som används för omräkning av bl a anskaffnings- och förbättringskostnader.[80] Det finns dock för många felkällor för att denna metod skall ge ett någorlunda riktigt resultat i alla fall. Taxeringsvärdet var ofta för lågt redan när det fastställdes.[81] Fastigheten kan också ha ökat mer i värde än konsumentprisindex. Det är därför naturligt att man tillåter den skattskyldige att visa att denna metod inte ger en rättvis bild av hans fastighets marknadsvärde. Det kan lämpligen ske genom att denne skaffar ett värdeintyg från en sakkunnig oberoende expert på fastighetsvärdering.

Vare sig den skattskyldige åberopar schablonregeln eller ett värderingsintyg för att visa att fastigheten är avyttrad eller förvärvad genom en blandad gåva, är det sannolikt att den skattskyldige eventuellt kan få mer för fastigheten om han sålt den på öppna marknaden. Detta beror på att såväl schablonregeln som värderingsintyget ger uttryck för en försiktig objektiv bedömning av fastighetens marknadsvärde. Däri ligger dock en viss garanti för att de föreslagna reglerna inte utnyttjas i syfte att spara skatt. Om fastigheten har ett visst övervärde ovanpå det skatterättsliga värdet är det mindre lockande för fastighetsägaren att ge sin "köpare" en mindre gåva genom att sälja fastigheten till underpris, för att på så sätt försöka att undvika att bli realisationsvinstbeskattad.[82]

[79] Se 9 § KL.

[80] SOU 1975:53 s 131 f. Antag att en fastighets taxeringsvärde fastställdes till 100 000 kr vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Vid en försäljning 1977 kan marknadsvärdet beräknas till 133 % × 100 000 × 1.24 (omräkningstalet för 1975) = 164 920 kr.

[81] Se ovan not 65.

[82] "Säljaren" är antagligen tvungen att ge "köparen" en kraftigt tilltagen gåva, för att den skall anses som en blandad gåva i realisationsvinstskattehänseende. "Köparen" övertar "säljarens" låga ingångsvärde, vilket kan verka avhållande för "köparen" att inlåta sig på denna typ av avtal.

I och med att givaren får ett vederlag från gåvomottagaren genom att denne övertar betalningsansvaret för fastighetens lån och eventuellt utfärdar ytterligare reverser till givaren, har den förstnämnde åtminstone på sikt fått sin skatteförmåga höjd. Det kan därför vara motiverat att beskatta givaren för det vederlag han fått, i den utsträckning detta överstiger omkostnadsbeloppet vid överlåtelsen. Genom en sådan regel skulle det bli olönsamt att överlåta latenta realisationsvinstskatteskulder till gåvotagaren.[83]

Enligt min mening är det naturligt att den skattskyldige måste göra sannolikt att han verkligen avsett att överlåta fastigheten genom ett blandat fång vid realisationsvinstbeskattningen. Om han yrkar avdrag för realisationsförlust är det lika naturligt att han måste visa att försäljningen var en onerös rättshandling för att avdrag skall medges såvida detta inte klart framgår av utredningen i målet.

Enligt detta synsätt hade det varit naturligt att vägra den skattskyldige avdrag för realisationsförlust i Roosmålet, eftersom omständigheterna i målet visade att fadern överlåtit fastigheten genom en blandad gåva till barnen.[84] Om Roos däremot hade lyckats med att göra troligt att försäljningen till barnen var en rent onerös transaktion, skulle dock avdrag ha medgetts.

Den föreslagna metoden står i strid med fast och stadgad praxis. Å andra sidan medför den inga avgörande nackdelar för de skattskyldiga och det är relativt lätt att överblicka de skatterättsliga konsekvenserna av en blandad gåva. Möjligheterna att skapa sig fiktiva realisationsförluster genom att sälja fastigheter till underpris till anhöriga bortfaller dock, men detta torde vara lätt att acceptera. Den föreslagna praxisändringen är acceptabel ur rättssäkerhetssynpunkt och leder ofta till mer materiellt tillfredsställande resultat än de principer som tillämpas för närvarande. Nackdelen med de föreslagna reglerna är att de är något mer komplicerade och arbetskrävande än de nuvarande princi-

[83] Om givaren blir realisationsvinstbeskattad, får mottagaren ett lägre ingångsvärde vid överlåtelsen, än om denne köpt fastigheten för ett belopp motsvarande det utgivna vederlaget. Det talar antagligen för att det inte torde bli vanligt att vederlaget utgår med högre belopp än givarens omkostnadsbelopp.

[84] Se ovan s 165. Man kan i och för sig tänka sig att medge avdrag för det "överpris" en givare eventuellt betalat. I Roosmålet utvisade ett värderingsintyg att fastigheten var värd 171 000 kr. Det framgår dock inte av referatet i SOU 1975:77 på s 160 hur detta värde räknats fram. Troligt är dock att värdet är mycket försiktigt beräknat och att det gick att sälja fastigheten för ett betydligt högre belopp.

perna. Detta får dock vägas mot de klara nackdelar, som nuvarande regler har.[85]

Mot den föreslagna lösningen — liksom mot nuvarande praxis — talar möjligen det förhållandet att samma fång kan bli behandlat på olika sätt vid gåvo-, stämpel- och realisationsvinstbeskattningen i vissa situationer.[86] Det finns dock ingenting som säger att man måste ha samma lösningar på dessa områden. Tvärtom talar funktionella skäl för att man skall ha olika lösningar åtminstone i vissa situationer.[87] Detta står för övrigt i överensstämmelse med hur man uppfattar de blandade fången i civilrättsliga sammanhang.[88] Det finns därför inga avgörande fördelar med att ha en enhetlig praxis som sträcker sig över principiellt olikartade skatteområden.[89]

3.3.4 De benefika barnreverserna

Med en benefik barnrevers brukar avses ett skuldebrev där föräldrar utfäster sig att utan motprestation betala ett belopp till sina barn. Ofta förfaller reversen till betalning vid givarens död. De benefika skuldebrev, som varit föremål för prövning i inkomstskattesammanhang, var räntelöpande. Föräldrarna yrkade vid inkomsttaxeringen avdrag för erlagd ränta samtidigt som barnen deklarerade den erhållna räntan.

Diskussionen kring de benefika barnreverserna har i allmänhet utgått ifrån rättsfallet RÅ 1956 ref 11. RR vägrade i detta mål en förälder avdrag för ränta på ett benefikt skuldebrev. Hellner och Lindencrona har ingående analyserat målet och den debatt som förts.[90] Det är därför möjligt att behandla RÅ 1956 ref 11 relativt kortfattat. Min målsättning med detta avsnitt är endast att visa att det är normalt och naturligt att vid en skatterättslig bedömning klassificera räntebetalningarna i RÅ 1956 ref 11 som periodiskt understöd i inkomstskattehänseende. Av utrymmesskäl har jag

[85] Se ovan s 162 ff.

[86] Om gåvomottagarens vederlag uppgår exempelvis till 90 % av fastighetens taxeringsvärde tillämpas delningsprincipen vid gåvobeskattningen och en summa motsvarande 10 % av taxeringsvärdet anses utgöra en gåva. Vid stämpelbeskattningen behandlas transaktionen som köp med stöd av huvudsaklighetsprincipen och stämpelskatt tas ut. Vid realisationsvinstbeskattningen följer överlåtelsen reglerna för benefikt förvärvade fastigheter.

[87] Se ovan s 146 ff.

[88] Se ovan s 143 ff.

[89] Jfr Just:t Hedfeldts särskilda yttrande i NJA 1968 s 151.

[90] Hellner s 101 ff och Lindencrona s 217 ff. Se även Hedfeldt TSA 1957 s 97 ff och 1958 s 130 f, Kuylenstierna SvSkT 1960 s 136 ff och Welinder SvJT 1959 s 593 ff. Jfr Englund s 331 f not 61.

begränsat mig till att i princip endast behandla detta mål.[91]

Omständigheterna var i korthet följande i RÅ 1956 ref 11:

En moder hade gett sina hemmavarande underåriga barn räntelöpande skuldebrev, som hade utfärdats av henne. Hon hade erlagt ränta varje år, som hon hade satt in på barnens bankböcker. Alla dessa belopp kvarstod på barnens bankböcker. Hon yrkade sedan avdrag för räntor som erlagts under 1949.

RR avgjorde målet i plenum och domstolens majoritet (7 ledamöter) vägrade henne avdrag för räntorna med följande motivering:

> Enär betalningen av ifrågavarande ränta, som utgivits på grund av skuldebrev innefattande utfästelse om gåva, får anses hänförlig till sådan periodisk utbetalning, som avses i 20 § och 46 § 2 mom. kommunalskattelagen, samt klaganden alltså, eftersom utbetalningen skett till personer i hennes hushåll, icke äger njuta avdrag för räntan, lämnar Reg.R. besvären utan bifall.[92]

RegR:t Hedfeldt, som skrev majoritetens votum, utvecklade sin mening på följande sätt:

> Enligt lagen d. 27 mars 1936 ang. vissa utfästelser om gåva utgör ett benefikt skuldebrev en utfästelse om gåva i penningar, vilken fullbordas genom skuldebrevets betalning. Är ränta utfäst, måste det sagda gälla även för räntan. Betalas räntan årligen eller eljest i perioder, utgör dess erläggande sådan med periodiskt understöd jämförlig utbetalning, som avses i de anförda lagrummen, och av deras innehåll följer om räntan är avdragsgill hos givaren.
>
> Det föreliggande fallet skiljer sig systematiskt från sådana situationer, där en gåvogivare istället för att lämna periodiskt understöd bereder gåvotagaren en inkomst genom att skänka honom avkastningsgivande egendom, t. ex. ett av tredje man utfärdat, räntebärande skuldebrev.

I detta yttrande instämde fyra RegR:d.

RegR:t Quensel, som var ense med majoriteten om domslutet, ansåg däremot att ränta på benefika barnreverser inte var en form av gåva i civilrättsliga sammanhang. Han utvecklade detta på följande sätt i ett särskilt yttrande i målet:

[91] Lindencrona har ingående analyserat RR:s praxis rörande de benefika barnreverserna. Se Lindencrona s 221 ff. 1972 års skatteutredning har föreslagit att avdragsrätten för frivilliga periodiska understöd skall upphävas. Se SOU 1977:91 s 191.

[92] Två RegR:d kom till samma slut som majoriteten, men de var skiljaktiga beträffande motiveringen. Fyra ledamöter ville bifalla klagandens besvärstalan. I och med att modern inte fick avdrag för räntorna, blev inte heller barnen inkomstbeskattade för ränteinkomsterna. Detta fick till konsekvens att barnen inte fick några beskattningsbara statliga inkomster. I och med detta beskattades modern för barnens förmögenheter. Om barnen istället beskattats för räntan hade reversens kapitalbelopp förmögenhetsbeskattats hos barnen. Därigenom hade familjen enligt dåtida regler fått en lägre total förmögenhetsskatt.

> Att i beskattningshänseende betrakta ifrågavarande räntebetalningar som gåvor synes mig inte riktigt. De grunda sig visserligen ytterst på gåva, men då det redan med skuldebrevs överlämnande till gåvotagaren för denne uppkommer en exigibel fordran hos givaren, innebär sedermera verkställd betalning uppenbarligen intet benefikt. Gåvoobjektet är icke penningar utan en fordringsrätt, och gåvan är i själva verket fullbordad redan med denna rätts uppkomst — ett sakförhållande som ej kan rubbas av den häremot stridande terminologin i lagen ang. vissa utfästelser om gåva. Den omständigheten, att fordringsägaren vid konkurrens med andra givarens borgenärer ej må mot dem åberopa tillvaron av sin oguldna fordran, angår företrädesrätt borgenärer emellan och minskar näppeligen givarens förpliktelse samt synes av ringa betydelse i förevarande sammanhang. I beskattningshänseende kan man ej bortse från gäldens existens.[93]

Pleniavgörandet innebar en brytning med tidigare praxis, där RR i vissa fall medgivit avdrag för räntebetalningar på benefika skuldebrev.[94]

Diskussionen kring rättsfallet har framförallt utgått från Hedfeldts uppfattning om att RR:s domslut byggde på en rent civilrättslig tolkning av gåvolagens bestämmelser.[95]

Enligt Hedfeldt var både kapital- och ränteutfästelserna gåvolöften. När räntan betalades fullbordades gåvoutfästelsen att betala detta räntebelopp. De periodiska räntebetalningarna utgjorde periodiskt understöd i skatterättsligt avseende.

Denna uppfattning har kritiserats av bl a Hellner och Lindencrona.[96]

Hellner menar att man i civilrättsliga sammanhang betraktar ränta på benefika barnreverser som en vanlig gäldränta och inte

[93] Se även RegR:t Jarnerups votum, där han uttalade följande: "Enligt vad handlingarna i målet utvisa har väl räntan å ifrågavarande reverser insatts å bank för barnens räkning. Hinder föreligger emellertid icke för klaganden att i samråd med sin make när som helst uttaga medlen och använda dem för barnens uppehälle eller utbildning, och utgivandet av räntan kommer härvid att innebära allenast ett fullgörande av klagandens underhållningsskyldighet mot barnen. Enär vid sådant förhållande räntebetalningen i beskattningshänseende behandlas såsom sådan periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran, för vilken enligt 20 § kommunalskattelagen och 2 § K. F. om statlig inkomstskatt avdrag icke är medgivet, lämnar jag besvären utan bifall."

Av 7:1 FB följer att barnen i första hand själva skall betala sin uppfostran och utbildning, om de har egna tillgångar. Föräldrarna kan därför kvitta kostnader som de haft för barnet mot de räntor på benefika barnreverser, som de betalt till barnen. Som Jarnerup påpekade utgör då räntebetalningen i realiteten endast ett fullgörande av föräldrarnas underhållsskyldighet. Se även Lindencrona s 249 ff.

I ett särskilt yttrande menade Jarnerup vidare att den ränta, som erläggs enligt ett benefikt skuldebrev, till sin civilrättsliga karaktär inte skiljer sig från den ränta, som utgår på onerösa skuldebrev.

[94] Se Hellner s 103 ff.

[95] Se t ex Hellner s 106 ff, Lindencrona s 217 ff, Hedfeldt TSA 1957 s 97 ff, Kuylenstierna SvSkT 1960 s 136 ff och Welinder SvJT 1959 s 593 ff.

[96] Hellner s 106 ff och Lindencrona s 217 ff.

som en gåva.[97] Hellner utgår ifrån ett uttalande, som Hedfeldt[98] gjort i ett sammanhang, där denne uttalar att ränta på en gåvorevers inte kan vara gäldränta i vanlig mening.[99] Mot denna uppfattning ställer Hellner sedan följande två alternativa lösningar:

> Det benefika draget i transaktionen kommer till synes i samband med överlämnandet av reversen med utfästelse om räntebetalning — den följande räntebetalningen grundar sig på skuldebrevet och är i vanlig ordning exigibel. Denna uppfattning innebär, att det benefika skuldebrevet ger upphov till en fordringsrätt och att ränteutbetalningen utgör ränta på gäld. Slutligen kan som en tredje uppfattning anföras, att en gåvorevers ej ger upphov till gäld i vanlig mening utan har ställning av utfästelse om gåva. Denna tolkning överensstämmer med Hedfeldts. Trots detta synes det enligt denna senare tolkning i motsats till Hedfeldts, vara fråga om ränta i vanlig mening och ej om ränta i form av gåva.
>
> Nedanstående framställning undersöker huruvida den Hedfeldtska uppfattningen är förenlig med praxis på andra områden, varvid torde framgå att detta ej är fallet, d. v. s. ränta å gåvoreverser behandlas som ränta i vanlig mening. Huruvida detta beror på om praxis civilrättsligt går på den andra eller den tredje av ovanstående linjer synes i föreliggande fall betydelselöst.[100]

Den förstnämnda uppfattningen framfördes av RegR:t Quensel i RÅ 1956 ref 11.[101] Han menade att redan genom överlämnandet av skuldebrevet uppkom en exigibel fordran hos givaren. I denna mening var ränteutfästelsen fullbordad i och med överlämnandet av reversen.[102] Quensel påpekade dock att man i gåvolagen avser något annat med uttrycket "fullbordad gåva". Av det faktum att räntefordran är exigibel drog Quensel sedan slutsatsen att räntebetalningen är en vanlig onerös rättshandling.

Den sistnämnda uppfattningen innebär att kapitalutfästelsen är benefik medan räntelöftet och räntebetalningen är onerösa rättshandlingar. Varken Hellner eller någon annan har dock förklarat varför det skulle förhålla sig på detta sätt.

Hellner tar inte ställning till vilken av dessa båda uppfattning-

[97] Hellner s 107 ff.
[98] Hedfeldt TSA 1957 s 98.
[99] Hellner s 107.
[100] Hellner s 107.
[101] Se ovan s 172.
[102] Innan gåvolagen trädde ikraft ansåg många att gåvan fullbordades genom överlämnandet av skuldebrevet. Gåvolagen bröt dock med detta synsätt. Se Marks von Würtemberg—Sterzel s 158 ff. Det är inte uteslutet att Quensels uppfattning gav uttryck för denna äldre uppfattning.

ar som gäller i civilrätten, utan han nöjer sig med att säga att endera av dem är riktig.

Hellner försöker sedan visa att man i civilrättslig praxis behandlat ränta på benefika barnreverser som vanlig gäldränta och inte som en form av gåva.[103] Med vanlig gäldränta avser Hellner att räntan inte är av benefik natur, dvs att den är en onerös kapitalkostnadsersättning.[104]

Han pekar på att en benefik barnrevers, som förfaller till betalning vid givarens död, endast utgör en bindande gåvoutfästelse om ränta utfästs för tiden före givarens död.[105] Därigenom anses givaren ha åtagit sig en förpliktelse, som drabbar inte bara hans dödsbo utan även honom själv. Utfästelsen anses i detta fall vara en gåva för livsfalls skull vid tillämpningen av 17:3 ÄB,[106] vilket innebär att gåvolöftet är giltigt. Hellner anser att det inte framgår av förarbetena till denna bestämmelse att ränta på en gåvorevers inte skulle vara en vanlig gäldränta utan en form av gåva.[107] Han menar vidare att ränteutfästelserna borde gåvobeskattas, om de utgör ej skattepliktigt periodiskt understöd.[108] I gåvoskattepraxis har emellertid ränteutfästelserna inte beskattats som särskilda gåvor. I stället har den benefika reversen värderats till sitt kapitalbelopp på samma sätt som om det varit fråga om ett oneröst skuldebrev utfärdat av en tredje man.[109] Detta beror enligt Hellner på att HD betraktar ränta på benefika barnreverser som vanlig ränta i överensstämmelse med vanlig civilrättslig praxis.[110]

Hellner menar att räntebetalningarna på en benefik barnrevers utgör onerösa rättshandlingar. De kan därför inte anses vara av sådan benefik natur, som är förutsättningen för att de skall kunna klassificeras som periodiskt understöd i 20 och 46 §§ KL:s mening. Betalningarna utgör istället "ränta på gäld" i den betydelse som uttrycket har i 39 § 1 mom KL.[111] Den skattskyldige borde därför normalt ha fått avdrag för räntorna i RÅ 1956 ref 11 med

[103] Hellner s 107 ff.
[104] Se t ex Hellner s 106 ff.
[105] Jfr Hellner s 108.
[106] Bestämmelsen i 3 § arvsavtalslagen, som gällde då Hellners avhandling lades fram, återfinns numera med oförändrat sakligt innehåll i 17:3 ÄB.
[107] Hellner s 108.
[108] Hellner s 108 ff.
[109] Hellner s 108 ff.
[110] Hellner s 110.
[111] Hellner s 103 ff. Se särskilt s 111.

stöd av 39 § 1 mom KL.[112] Enligt Hellner har RR emellertid bortsett från detta faktum och i stället behandlat räntebetalningarna som periodiskt understöd och vägrat henne avdrag.[113] Hellner anser därför att utgången i RÅ 1956 ref 11 skall uppfattas på följande sätt:

> Utgången bör i de fall, där RegR ej medgivit avdrag, förstås så, att RegR här bortsett från det civilrättsliga förhållandet och på grund av skatterättsliga principer jämställt ränta med periodiskt understöd.[114]

Lindencrona utgår ifrån att det inte föreligger någon egentlig förpliktelse att betala räntan på en benefik barnrevers, om man använder sig av Hedfeldts synsätt.[115] Majoriteten i RÅ 1956 ref 11 valde enligt Lindencrona att anknyta den skatterättsliga bedömningen till distinktionen i gåvolagen mellan ofullbordade och fullbordade gåvor.[116] I civilrätten tjänar denna ett annat syfte, nämligen att skydda givarens borgenärer. Majoriteten menade sedan att avdragsrätt för ränta inte kunde anses föreligga, om kapitalbeloppet endast utgjorde en utfästelse av gåva.[117] Majoriteten i målet ansåg själv att den följt civilrättsliga principer genom att klassificera räntebetalningarna som periodiska gåvor och periodiskt understöd. Lindencrona kritiserar denna uppfattning och anför sammanfattningsvis bl a följande:

> Icke desto mindre kan nog sägas att Hellners resonemang visar, att Hedfeldts synsätt varit främmande för lagstiftare och domstolar under den tid, som förflutit sedan tillkomsten av 1936 års lag om vissa utfästelser om gåva.
>
> RegR:s majoritet i RÅ 1956 ref. 11 kunde således inte anknyta till någon allmänt vedertagen civilrättslig praxis. Även om ställningstagandet i och för sig kan förenas med lagtexten, kom det att verka främmande. Härigenom uppkom den effekten, att en bestående oklarhet skapats om grunden för RegR:s ingripande. I och med att praxis har utvecklats, spelar detta förhållande mindre roll, när det gäller de benefika barnreverserna. Ur befintlig rättspraxis kan nu-

[112] Hellner s 103.
[113] Hellner s 111.
[114] Hellner s 109.
[115] Lindencrona s 220. Vid sin genomgång av förmögenhetsskattepraxis anför emellertid Lindencrona följande: "Det kan visst sägas, att det föreligger en bindande utfästelse att betala såväl kapitalet som räntan och det därför är fråga om en förpliktelse." Lindencrona s 238 not 35. Det är därför möjligt att Lindencrona har missuppfattat konsekvenserna av Hedfeldts uppfattning. Se även not 126 nedan.
[116] Lindencrona s 249.
[117] Lindencrona s 249.

> mera vägledning hämtas om de principer RegR följer, helt oberoende av deras grundläggande motivering. Däremot har oklarheten om grunden medfört, att det inte kan sägas råda full klarhet i, om RegR anser sig kunna skatterättsligt ingripa mot civilrättsligt fullt oklanderliga transaktioner, dvs. fall av kringgående av skattelag. Det råder således oklarhet om arbetsfördelningen mellan domstol och lagstiftare, vilket torde vara just det som RegR:t Hedfeldt ville undvika.[118]

Innan jag analyserar RÅ 1956 ref 11, är det nödvändigt att klarlägga systematiken och terminologin i gåvolagen och dess samordning med regeln i 17:3 ÄB. Detta är erforderligt för att diskussionen skall bli klar.

1. En gåvoutfästelse är bindande för parterna, om den skett i ett skuldebrev eller i annan urkund, som överlämnats till mottagaren eller om löftet var avsett att komma till allmänhetens kännedom. Eljest är utfästelsen inte bindande.[119] En bindande gåvoutfästelse är i princip oåterkallelig med de undantag som anges i 5 § gåvolagen. (1 a)

Denna regel inskränks av 17:3 ÄB. Gåvoutfästelser, som inte kan göras gällande under givarens livstid och som inte innebär någon verklig förpliktelse för givaren under hans livstid, är inte giltiga såsom gåvoutfästelser.[120] Däremot kan de vara giltiga om de skett i testamentets form, men de följer då testamentsreglerna och löftet är då möjligt att återkalla.[121](1 b)

2. En gåvoutfästelse, som är bindande mellan parterna och förfallen till betalning, är exigibel.[122]

3. Enligt 1 § 2 st gåvolagen kan en bindande gåvoutfästelse — vare sig den är förfallen eller ej — inte göras gällande mot givarens borgenärer förrän gåvan har fullbordats. Det betyder att mottagaren endast kan erhålla betalning genom exekutivt förfarande så länge det inte föreligger någon konkurrens med givarens borgenärer. I denna situation skall givarens borgenärer först ha blivit gottgjorda innan gåvomottagaren kan erhålla något.

Gåvan fullbordas när givaren överlämnar det som han har lovat. Om givaren överlämnat ett skuldebrev, där han själv utfäst

[118] Lindencrona s 254 f.
[119] Se 1 § gåvolagen.
[120] Se Marks von Würtemberg—Sterzel s 178.
[121] Se närmare Marks von Würtemberg—Sterzel s 178 ff.
[122] Marks von Würtemberg—Sterzel s 161.

sig att betala ett visst belopp, blir gåvan fullbordad i och med att han överlämnar pengarna till mottagaren (2 § gåvolagen). Om gåvan består av ett skuldebrev utfärdat av tredje man, fullbordas gåvan genom tradition, om det är ett löpande skuldebrev, och genom att gäldenären denuntieras, om det är fråga om ett enkelt skuldebrev (3 § gåvolagen). Om givaren fullbordar ett icke bindande gåvolöfte, t ex en muntlig utfästelse som inte var avsedd att komma till allmänhetens kännedom, blir gåvan fullbordad och bindande i och med att mottagaren mottar gåvan.[123]

4. En ren gåva är en rättshandling, som sker utan vederlag från mottagarens sida.[124] En onerös prestation kännetecknas av att motparten lämnar en motprestation.[125]

Kapitalutfästelsen i ett benefikt skuldebrev är giltig och bindande mellan parterna, om de krav som anges i 1a och b är uppfyllda. Om reversen förfaller under givarens livstid är denna fordran exigibel efter förfallodagen. Om skuldebrevet endast kan göras gällande efter givarens död kan mottagaren kräva dödsboet på betalning, när fordran förfaller till betalning. Kapitalutfästelsen fullbordas när kapitalbeloppet betalas. (Se 3).

Om en kapitalutfästelse är bindande för givaren är även ränteutfästelsen i skuldebrevet bindande. När ränteutfästelserna är förfallna till betalning, är de exigibla om givaren inte kan betala. (Se 1a och b och 2).[126] När räntan betalas blir gåvan fullbordad. (Se 3). Även om utfästelsen var ogiltig föreligger en fullbordad gåva i och med att mottagaren får pengarna i sin hand.[127](Se 3).

Av RÅ 1956 ref 11 framgår att varken ränte- eller kapitalutfästelserna eller räntebetalningarna var förbundna med några som helst krav på motprestation från barnens sida. Dessa löften och

[123] Marks von Würtemberg–Sterzel s 162.

[124] Malmström s 61.

[125] Malmström s 61. Det finns naturligtvis besvärliga gränsdragningsproblem mellan t ex köp och gåva. Se därom ovan s 143 ff. De benefika barnreverserna utfärdades dock utan vederlag från barnens sida i RÅ 1956 ref 11 och det finns därför inte någon anledning att här diskutera hur gränsen skall dras mellan t ex köp och gåva, när visst vederlag utfästs.

[126] Lindencronas tolkning av RegR:t Hedfeldts uppfattning är inte riktig. (Se ovan vid not 115.) Hedfeldt menar att samma regler skall gälla för räntan som för kapitalbeloppet, dvs att även räntan är exigibel. Hellner synes vara inne på samma tankegångar som Lindencrona, dvs att endast en onerös ränteutfästelse kan vara exigibel. Se Hellner s 107 ff.

[127] Lindencrona menar att grunden till att avdrag för en benefik räntebetalning vägrades i RÅ 1959 fi not 278 kunde ha varit att kapitalutfästelsen var ogiltig. Se Lindencrona s 222. Oavsett detta faktum är dock räntebetalningen en fullbordad gåva i och med att pengarna överlämnats till gåvotagaren. I och med att räntebetalningen var benefik natur är det naturligare att anta att RR klassificerat denna som periodiskt understöd och på denna grund vägrat den skattskyldige avdrag för denna kostnad.

betalningar var m a o typiska exempel på gåvolöften resp fullbordade gåvor i gåvolagens mening.[128] (Se 4).

Varken Hellners eller Lindencronas uppfattningar går att förena med systematiken i gåvolagen. Deras ståndpunkter förutsätter att räntebetalningarna i RÅ 1956 ref 11 var av onerös karaktär. De tar båda — mer eller mindre uttryckligen — avstånd ifrån att räntebetalningarna skulle kunna ses som fullbordade gåvor i civilrättsliga sammanhang.[129]

Min analys av gåvolagens terminologi och systematik visar att man skall se kapital- och ränteutfästelserna som en enhet, dvs att räntelöftet är en biförpliktelse till utfästelsen att betala kapitalbeloppet. I klartext innebär detta att räntelöftena i RÅ 1956 ref 11 — i motsats till vad Hellner och Lindencrona anser — inte kan vara av onerös karaktär, eftersom huvudförpliktelsen är en gåvoutfästelse. Denna uppfattning framfördes ursprungligen av Hedfeldt i en artikel i TSA, som han skrev med anledning av diskussionen kring RÅ 1956 ref 11.[130]

Konsekvenserna blir märkliga om kapitalbeloppet var av benefik karaktär medan räntan på beloppet var av onerös karaktär.

Om givarens ekonomiska situation blir så försämrad att det vore obilligt att han infriade sin utfästelse, kan ett gåvolöfte jämkas eller återkallas med stöd av 5 § 1 st gåvolagen. Givaren har vidare rätt att återkalla gåvoutfästelsen enligt 5 § 2 st gåvolagen, om mottagaren gör honom märklig orätt. Om ränteutfästelsen vore en självständig onerös förpliktelse riskerar givaren att få fortsätta att betala ränta trots att kapitalutfästelsen inte längre gäller.

Enligt 1 § 2 st gåvolagen är ett bindande gåvolöfte inte gällande mot givarens borgenärer förrän gåvan fullbordats. Det betyder att mottagaren inte kan få betalt i konkurrens med givarens borgenärer exempelvis i givarens konkurs. Om ränteutfästelsen vore onerös skulle denna kunna ge utdelning t ex i givarens konkurs i konkurrens med givarens borgenärer trots att huvud-

[128] RR har emellertid vid realisationsvinstbeskattningen ansett att inlösen av benefika barnreverser kan vara ett oneröst fång. Se närmare om detta Lindencrona s 239 f. RR:s uppfattning strider dock såväl mot gåvolagens systematik som mot principerna i RÅ 1956 ref 11. Lindencrona har viss förståelse för RR:s praxis: "Om däremot barnet anses ha fått en verklig tillgång redan genom mottagandet av den benefika barnreversen, blir inlösen av reversen ett oneröst fång." Lindencrona s 240.

[129] Se Hellner s 107 ff och Lindencrona s 254 f.

[130] Hedfeldt TSA 1958 s 130.

fordringen inte gäller mot givarens borgenärer. Det skulle då vara möjligt för personer med dålig ekonomi att utfärda räntelöpande gåvoreverser för att gynna närstående, som sedan skulle kunna bevaka ränteutfästelsen, om givaren gick i konkurs, och få utdelning på borgenärernas bekostnad. På så sätt skulle man kunna kringgå reglerna i 1 § 2 st och 2 § gåvolagen, som tillkommit för att skydda borgenärerna mot gåvotransaktioner från gäldenärens sida.[131]

Såväl Hellner som Lindencrona menar att Hellners undersökning av "civilrättslig" praxis visar att det var en främmande tanke för lagstiftare och allmänna domstolar att en ränteutfästelse eller en räntebetalning på en benefik barnrevers skulle kunna vara en benefik rättshandling.[132]

Hellner synes mena att ränta på benefika barnreverser, vars kapitalbelopp förfallit vid givarens död, behandlats som en onerös förpliktelse vid tillämpningen av 17:3 ÄB.[133] Denna slutsats är felaktig. En räntelöpande revers är en livsrättsgåva — en bindande gåvoutfästelse — om kapitalutfästelsen är förknippad med förpliktelser för givaren personligen. En benefik ränteutfästelse, som kan göras gällande under givarens livstid, drabbar givaren personligen och räntebeloppen är exigibla sedan de förfallit till betalning. (Se 2a och b.) Detta är förklaringen till att kapitalutfästelsen är bindande trots att räntan inte är av onerös karaktär. Om givaren istället för att lova att betala av sin ränta, utfäster sig att amortera en viss del av kapitalbeloppet under sin livstid, torde de flesta anse att den benefika reversen är en bindande gåvoutfästelse.[134] Detta förfarande är helt analogt med att givaren lovar att betala ränta vid tillämpningen av 17:3 ÄB. Praxis kring 17:3 ÄB ger följaktligen inte stöd för Hellners uppfattning om att ränta på en benefik barnrevers är av onerös karaktär.

Hellners andra huvudinvändning är att gåvoskattepraxis visar

[131] Situationen kan naturligtvis vara mera komplicerad än den som förelåg i RÅ 1956 ref 11. Antag att en förälder utfärdar ett räntelöpande benefikt skuldebrev, som förfaller till betalning den 1.1.1979, till sitt barn. På förfallodagen kan föräldern emellertid inte betala kapitalbeloppet. Parterna kommer då överens om att lånet skall fortsätta att löpa med oförändrad ränta intill dess givaren kan betala. Räntebetalningen efter den 1.1.1979 är emellertid fortfarande inte av onerös karaktär trots att den numera har karaktär av dröjsmålsränta. Barnet har fortfarande inte lämnat föräldern något oneröst vederlag genom att ge denne respit med betalningen. Om man skulle anse att denna räntebetalning var av onerös karaktär skulle detta få samma märkliga konsekvenser som skisserats ovan.

[132] Hellner s 107 ff och Lindencrona s 254 f.

[133] Se Hellner s 108.

[134] Jfr Marks von Würtemberg—Sterzel s 178 ff, som anser att givarens biförpliktelse kan vara av benefik karaktär.

att ränta av den typ, som var aktuell i RÅ 1956 ref 11, är av onerös karaktär.[135] Denna slutsats är emellertid förhastad. Orsaken till att man inte gåvobeskattar ränteutfästelser på benefika barnreverser är att så skall ske enligt uttryckliga bestämmelser i arvs- och gåvoskattelagen. Enligt 36 § AGL skall beskattning ske när en giltig gåvoutfästelse föreligger. Enligt 43 § jfrd med 23 §C AGL skall gåvans värde uppskattas till reversens kapitalbelopp inklusive upplupen ränta. Man skall m a o — liksom i fråga om gåvoreverser utfärdade av tredje man — inte ta någon hänsyn till det kapitaliserade värdet av räntan. Detta är förklaringen till att onerösa och benefika ränteutfästelser behandlas på samma sätt i gåvoskattepraxis.[136] Hellners uppfattning har därför inte något stöd i HD:s gåvoskattepraxis.[137]

Det saknas emellertid uttalanden i civilrättsliga lagstiftningssammanhang om hur ränta på benefika barnreverser skall uppfattas. Förklaringen till detta förhållande kan vara att de benefika barnreverserna inte haft samma praktiska betydelse i olika civilrättsliga situationer som i inkomstskattesammanhang.[138] Detta

[135] Hellner s 108 ff.

[136] Hellner åberopar bl a gåvoskattemålet NJA 1942 s 28 och påpekar att ränteutfästelserna på den benefika reversen i detta mål inte hade beskattats som särskilda gåvor. Av 38 § jämförd med 6 § i 1914 års arvs- och gåvoskatteförordning framgick att värdet av en räntelöpande gåvorevers skulle uppskattas till sitt kapitalbelopp. I NJA 1942 s 28 ansågs gåvan mottagen (se 34 § 1914 års arvs- och gåvoskatteförordning) men ej fullbordad i och med att en förälder utfäste ränta på en tidigare räntelös benefik revers. HD gåvobeskattade gåvan i och med att den ansågs mottagen av gåvotagaren och beräknade gåvans värde till reversens kaptialbelopp enligt 38 § jämförd med 6 § 1914 års arvs- och gåvoskatteförordning. Av förarbetena till 1941 års AGL framgår att en benefik revers' värde skulle beräknas till dess kapitalbelopp utan att man tog någon hänsyn till förfallen ränta. Se SOU 1939:18 s 144. Jfr Englund SvSkT 1964 s 41. RegR:t Jarnerup synes inte ha uppmärksammat att 1941 års AGL skall tillämpas på detta sätt, när han påstod i ett särskilt yttrande i RÅ 1956 ref 11, att det faktum att räntebetalningarna inte beskattas som särskilda gåvor pekar på att dessa räntor är vanliga räntor till sin civilrättsliga karaktär.

[137] Hellners argumentering synes även kunna förklaras med att han missförstått vad Hedfeldt anförde i TSA 1957 s 98, där denne drar en parallell med det fallet att givaren istället för att utfärda en benefik barnrevers på 100 000 kr, som löper med 5 % årlig ränta och där kapitalbeloppet förfaller till betalning om tio år, väljer att överlämna en revers på 100 000 kr till mottagaren, som förfaller om 10 år samt ytterligare 10 reverser om vardera 5 000 kr, som förfaller efter 1, 2, 3 . . . 10 år. Hellner drar av detta exempel slutsatsen att Hedfeldt menar att kapitalbeloppet på en vanlig benefik barnrevers skall ses som en utfästelse för sig, medan ränteutfästelserna skall bedömas var för sig. Vid tillämpningen av 17:3 ÄB skulle då kapitalutfästelsen bli ogiltig eftersom ränta inte var utfäst och vid gåvobeskattningen skall ränteutfästelserna beskattas för sig oberoende av kapitalutfästelsen. Se Hellner s 106 ff. Se även RegR:t Jarnerups särskilda yttrande i RÅ 1956 ref 11, Welinder SvJT 1959 s 594 och Lindencrona s 237. Detta har dock aldrig Hedfeldt avsett och han vänder sig mot denna misstolkning av hans uppfattning, som först framfördes av Salmonson i TSA 1958 s 23 ff, och anför följande: "Salmonson har särskilt fäst sig vid att jag jämfört en utfästelse av kapital och ränta med två separata utfästelser, en om kapital och en om ränta, och han understryker nu, att det hela bör ses som en enhet och samma regler böra gälla för kapital och ränta. Men just detta är ju huvudsaken i min framställning! Vad jag reagerat mot är just att man behandlat kapital och ränta olika i rättsligt hänseende, . . . Jag har velat illustrera, att det bör bli samma resultat vare sig man gör utfästelserna i ett sammanhang eller separat." Hedfeldt TSA 1958 s 131.

[138] Gåvolagens regler synes främst ta sikte på gåvor, som utgör engångsprestationer. Se Svante Bergström Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland 1973 s 110. Gåvolagen är dock tillämplig även på periodiska gåvor även om dessa gåvor inte är berörda i förarbetena till gåvolagen.

spelar emellertid mindre roll, eftersom min framställning visar att ränteutfästelsen och räntebetalningen är typiska exempel på rättshandlingar av rent benefik karaktär. Ränteutbetalningarna i RÅ 1956 ref 11 var en frivillig prestation från moderns sida, som båda parter kan antas vara medvetna om och som givaren inte var skyldig att göra.[139] Rättshandlingarna var m a o till sin allmänna civilrättsliga innebörd periodiskt fullbordade gåvor från modern till hennes underåriga barn. Av förarbetena till reglerna om periodiskt understöd i KL framgår att periodiska gåvor utgör periodiskt understöd.[140] Räntebetalningarna i RÅ 1956 ref 11 utgjorde klara exempel på periodiska gåvor och det var därför naturligt att vägra modern avdrag för periodiskt understöd till sina hemmavarande barn.

Hellner menar att RR:s lösning står i strid med 39 § 1 mom KL, som stadgar att "ränta å gäld" är avdragsgill. Det finns inga uttalanden som belyser om detta uttryck i 39 § även omfattar räntebetalningar på benefika skuldbelopp. Förmodligen var lagstiftaren inte medveten om att en räntebetalning kunde antingen ha en benefik eller en onerös bakgrund vid bestämmelsens tillkomst. Problemen med de benefika barnreverserna synes inte ha varit lika aktuella vid denna tidpunkt. Det skulle förklara varför man inte diskuterat i förarbetena till 39 § KL om bestämmelsen är tillämplig på benefika skuldförbindelser. Det vore emellertid märkligt om lagstiftaren menade att benefika räntebetalningar skulle kunna vara avdragsgilla enligt 39 § 1 mom KL, trots att betalningen samtidigt utgjorde periodiskt understöd. 39 § 1 mom KL borde därför endast tillämpas på onerösa räntebetalningar. Roten till det onda är att de benefika räntebetalningarna inte är explicit reglerade i 39 § 1 mom KL. Systematiken i KL ger dock ledning för hur den eventuella konflikt, som kan föreligga mellan 20 och 39 §§ KL, skall lösas. Avdragsförbudet för vissa periodiska understöd i 20 § KL tar över den generella bestämmelsen i 39 § 1 mom KL, om att "ränta å gäld" är avdragsgill.[141] I och med att räntebetalningen omfattas av regeln i 20 § KL är den inte avdragsgill. Man kan också uttrycka saken som så, att funktionella

[139] Se ovan s. 79.
[140] Se prop 1927:102 s 350.
[141] Jfr RegR:t Quensels särskilda yttrande i RÅ 1956 ref 11.

skäl talar för att räntebetalningar av benefikt ursprung inte skall omfattas av 39 §:s räntebegrepp.

RR:s domslut i RÅ 1956 ref 11 ger följaktligen inte stöd för Hellners och Lindencronas uppfattning om att det saknas en hållbar civilrättslig grund för att behandla räntebetalningar på benefika barnreverser som periodiskt understöd vid tillämpningen av 20 och 46 §§ KL. RR har uppenbarligen tillämpat dessa bestämmelser i detta mål på ett normalt och naturligt sätt som står i överensstämmelse med gåvobegreppens allmänna civilrättsliga innebörd. Man kan därför konstatera att RR inte vidtagit något självständigt skatterättsligt ingripande mot kringgående av skattelag i RÅ 1956 ref 11.[142] Denna uppfattning ligger för övrigt i linje med vad majoritetens företrädare uttalat i olika tidskriftsartiklar.[143]

3.4 Äganderättens övergång vid fastighetsköp

3.4.1 Inledning

Det saknas helt bestämmelser i skatteförfattningarna, som reglerar vid vilken tidpunkt köparen och inte längre säljaren skall anses som ägare till en fastighet. Det är därför naturligt att inkomst- och förmögenhetsskattepraxis påverkas av hur man ser på äganderättens övergång vid fastighetsköp i civilrätten. Det är framförallt ett äldre civilrättsligt synsätt, som innebar att man ansåg att äganderätten övergick från säljare till köpare vid bestämda tidpunkter, som påverkat RR:s praxis på olika områden. Enligt den moderna civilrättsliga inställningen övergår emellertid inte äganderätten vid någon bestämd tidpunkt. Istället anses

[142] Lindencrona visar att det finns enkla sätt, varigenom de skattskyldiga lyckats att kringgå de regler, som RR slog fast i RÅ 1956 ref 11. Se t ex Lindencrona s 235. Hur man skall stoppa skatteflyktstransaktioner, som RR inte är beredd att ingripa mot skall diskuteras i kapitel 4. Läsaren hänvisas dit, eftersom det skulle föra för långt att diskutera dessa besvärliga frågor på detta stadium. Lindencrona betonar starkt att det främst är lagstiftarens sak att ingripa mot skatteflyktsförsök. Se Lindencrona s 252 ff. Därigenom uppfylls kravet på förutsebarhet på ett bättre sätt, eftersom en praxisändring av den typ som företogs i RÅ 1956 ref 11 sällan torde kunna förutses av de skattskyldiga. De benefika reverserna blev genom avgörandet meningslösa och förutsättningarna, som gällde när de utfärdades, blev retroaktivt förändrade genom RÅ 1956 ref 11. Samma effekt hade man dock troligen uppnått även om man istället ändrat lagen. Å andra sidan skulle rättstillämpningen helt stelna om domstolarna inte kunde ändra uppfattning. Man kan dock konstatera att kraven på förutsebarhet ifråga om de benefika barnreverserna numera är god p g a den rikhaltiga praxis som finns. Jfr Lindencrona s 255.

[143] Se Hedfeldt TSA 1957 s 97 ff och 1958 s 130 f och Kuylenstierna SvSkT 1960 s 136 ff.

det ske en successiv övergång från säljare till köpare av olika rättigheter och skyldigheter, som tillkommer fastighetens ägare. Syftet med detta avsnitt är att visa, att man har möjlighet att uppnå ändamålsenliga lösningar i olika skatterättsliga situationer i större utsträckning än vad som gäller i nuvarande praxis, om man väljer att utgå från den moderna istället för från den äldre civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång. Förutom inkomst- och förmögenhetsskattepraxis behandlas även arvsskattepraxis.

3.4.2 Civilrättsliga uppfattningar

I äldre tid menade man att äganderätten till en fastighet faktiskt övergick från säljaren till köparen vid bestämda tidpunkter. Olika rättsföljder knöts sedan an till den tidpunkt då äganderätten ansågs ha övergått till köparen. Detta synsätt präglar lagberedningens förslag till jordabalk del II, som är daterad 1907, där man bl a gjorde följande uttalande:

> Med köpet, det må hafva slutits på ena sättet eller det andra, öfvergår enligt svensk rättsuppfattning omedelbart äganderätten från säljaren till köparen. Köpet är icke, såsom enligt romersk och tysk rätt, ett aftal om framtida öfverlåtelse af äganderätt utan innefattar omedelbart själfva öfverlåtelsen; för äganderättens öfvergång erfordras icke något vidare, såsom att köparen tillträder egendomen eller att han söker lagfart. Äganderätten öfvergår på köparen med själfva aftalet.[1]

Äganderättsövergången kunde emellertid skjutas upp om köpet var förenat med suspensiva villkor.[2] Köparen ansågs dock även i dessa fall ha förvärvat en (villkorlig) äganderätt till fastigheten redan i och med köpeavtalet. Äganderätten var villkorlig i den meningen att den var beroende av den rätt säljaren hade.[3] Äganderätten övergick sedan slutgiltigt till köparen, när de suspensiva villkoren inte längre gällde.[4] Samma tankegångar återfinner man hos Undén:

[1] Lagberedningen del II s 158 f. Se även SOU 1947:38 s 158 och lagrådets uttalande år 1921, som är återgivet i Malmström, Till frågan om villkor vid fastighetsköp s 23.
[2] Ett villkor var suspensivt, om det sköt upp äganderättsövergången, och resolutivt, om det innebar att äganderätten i enlighet med villkoret gick tillbaka till säljaren sedan köpet fullbordats.
[3] Lagberedningen del II s 159.
[4] Lagberedningen del II s 160.

> Äganderätten kan alltså övergå omedelbart genom avtalet. Tidpunkten för äganderättens övergång kan dock vara uppskjuten genom en i köpehandlingen intagen tidsbestämmelse och övergången kan vara betingad av ett suspensivt villkor.[5]

Undén gjorde dock gällande ifråga om lös egendom, att de olika befogenheter som tillkommer sakens ägare övergick successivt från säljare till köpare vid olika tidpunkter.[6]

Karlgren kritiserade Undén redan 1937 för att han inte hävdade denna uppfattning även vid köp av fast egendom.[7] Han uttalar:

> Även inom fastighetsrätten är det ju så, att "äganderättens övergång" sker successivt: vissa rättsverkningar uppkomma vid *en* tidpunkt andra vid en *annan* . . .[8]

I modern doktrin har Karlgrens uppfattning slagit igenom.

Vahlén utvecklar den moderna inställningen till äganderättens övergång på följande sätt:

> Man brukar emellertid med det allmänna uttalandet att äganderätten till fastigheten övergår genom köpeavtalet även åsyfta det sakrättliga skyddet, d v s den ena avtalspartens skydd mot anspråk som riktar sig mot fastigheten från andra än motparten, främst anspråk från den som förvärvat äganderätt eller särskild rätt till fastigheten eller parts utmätnings- eller konkursborgenärer. Detta är missvisande eftersom avtalet endast är ett moment bland andra som konstituerar sakrättsligt skydd. Lagreglerna är nämligen ej så utformade att äganderätten övergår som en enhet vid en särskild tidpunkt genom en enstaka transaktion — köpeavtalet. Förutsättningarna för enskilda rättsföljder — skydd mot olika kretsar av tredje män — är varierande och anknyter till följande olika moment: 1. köpeavtalet, d v s köpekontraktet, om dubbla köpehandlingar använts, 2. utfärdande av köpebrev, om förbehåll härom gjorts, 3. köparens lagfartsansökan, 4. beviljandet av lagfart för köparen samt 5. lagfart för köparen och uppfyllandet av andra förutsättningar för hävd.[9]

[5] Undén, Svensk sakrätt del II:1, första upplagan (1936) s 148. Samma ståndpunkt hävdas i sjätte upplagan (1969) s 103.
[6] Undén, Svensk sakrätt del I, första upplagan 1927 s 145 f.
[7] Karlgren SvJT 1937 s 394.
[8] Karlgren SvJT 1937 s 394.
[9] Vahlén, Köp av fastighet. Lagfart s 91.

Vahlén betonar även att de viktiga obligationsrättsliga rättsverkningarna inträder vid avtalet, vid tillträdet och vid utfärdandet av köpebrevet.[10]

Hessler har ingående behandlat frågan om äganderättens övergång vid fastighetsköp.[11] Han kritiserar den äldre uppfattningen, där man såg äganderättens övergång som något som var skiljt från rättsföljdernas inträde. Olika rättsverkningar inträdde enligt detta synsätt som en följd av att äganderätten ansågs ha övergått från säljare till köpare.[12] Hessler menar att det numera är klart att äganderätten inte så att säga går över alldeles för sig själv och då drar med sig vissa konsekvenser.[13] Istället är det så att vissa rättsföljder inträder vid en eller flera olika tidpunkter från det själva avtalet skedde till dess köpet är helt avvecklat.[14]

Hessler menar att uttrycket äganderättens övergång är mindre lyckat. Han utvecklar detta på följande sätt:

> Såvitt jag kan förstå skulle det leda till större klarhet, om man i alla dessa sammanhang skalade bort sådana mer eller mindre dunkla begrepp och uttryckssätt som äganderättsövergång, villkorlig äganderätt, fullbordan, bestånd. Det är ju klart, att när A är ägare av ett objekt och han säljer detta till B, så är det meningen att i fortsättningen B skall vara ägare av objektet — dvs. utöva ägarbefogenheterna beträffande detta — och inte längre A. Det är m. a. o meningen att äganderätten skall gå över från A till B. Men när det gäller att bestämma tidpunkten för inträdet av de olika rättsföljder som blir aktuella vid ett köp, kan det endast leda till osäkerhet att laborera med sådana begrepp och termer som nyss nämnts. Är man på det klara med att det enda som sker vid överlåtelsen är att en serie av rättsföljder inträder eller kan inträda, så borde man lämpligen i stället tala om just den rättsföljd man avser. Istället för att säga att vid fastighet äganderätten övergår till köparen genom avtalet, borde man alltså säga att vid fastighetsöverlåtelse köparen blir skyddad mot säljarens konkursborgenärer redan vid avtalet. Istället för att säga, att ett köp inte är fullbordat så länge ett visst villkor inte uppfyllts, förutsatt villkoret upptagits i köpehandlingen, kan man säga på följande sätt: säljaren har hävningsrätt om köparen inte betalar i rätt tid eller om annan omständighet inträder eller inte inträder, men endast om det angivits i köpehandlingen, att han skall ha sådan rätt.[15]

[10] Vahlén, Köp av fastighet. Lagfart. s 90.
[11] Hessler, Allmän sakrätt s 178—187.
[12] Hessler, Allmän sakrätt s 179.
[13] Hessler, Allmän sakrätt s 179.
[14] Hessler, Allmän sakrätt s 179.
[15] Hessler, Allmän sakrätt s 185 f.

Hessler menar att uttrycket äganderättens övergång är så förknippat med den äldre uppfattningen om äganderättens övergång, att det skulle leda till större klarhet om man inte använder detta uttryckssätt. Det är bättre att säga att man knyter an en viss rättsföljd till det moment i överlåtelsekedjan, som kan anses så viktig, att det är motiverat att låta den aktuella rättsföljden inträda.[16]

Hessler påpekar att det ofta är lämpligt att in dubio knyta an olika rättsverkningar till den tidpunkt då köpekontrakt föreligger.[17]

I praxis finns det två HD-avgöranden, som klargör från vilken tidpunkt köparen skall anses som fastighetens ägare i skilda sammanhang och där den metodiska frågan om hur man skall se på äganderättens övergång belyses i olika särskilda yttranden, som avgavs i målen.

I NJA 1948 s 444 hade B sålt två fastigheter till C. Köpet var beroende av att C erlade köpeskillingen i rätt tid. När köparen inte betalade i tid utmättes på begäran av B C:s rätt till fastigheterna för den oguldna delen av köpeskillingen i enlighet med reglerna för utmätning av lös egendom. Sedan utmätningen vunnit laga kraft, yrkade inroparen och B, att C, som hade tillträtt fastigheterna, skulle vräkas från fastigheterna.

HD (tre ledamöter) ansåg att denna vräkning inte kunde meddelas och motiverade detta på följande sätt:

> Enär C genom köpekontraktet d. 16 aug. 1945 förvärvat äganderätt till ifrågavarande fastigheter, oaktat överlåtelsen gjorts beroende av köpeskillingens riktiga erläggande, samt denna villkorliga äganderätt ej frångått honom genom den i målet omförmälda exekutiva försäljningen, vilken förrättning ej skett i den för försäljning av utmätt fast egendom stadgade ordningen, prövar jag lagligt att, med upphävande av HovR:ns utslag, förklara, att den sökta handräckningen ej må meddelas.

HD förklarade alltså att C förvärvat äganderätt till fastigheten och att denna rätt inte hade frångått honom.

Eftersom C var ägare till fastigheten skulle utmätningen och den exekutiva försäljningen ha följt reglerna för fast egendom. Den exekutiva försäljningen hade emellertid skett enligt de bestämmelser, som gäller för lös egendom, och hade därför ingen

[16] Hessler, Allmän sakrätt s 186 f.
[17] Hessler, Allmän sakrätt s 187.

verkan.[18] C kunde därför inte vräkas från fastigheten. HD:s sätt att resonera står i överensstämmelse med den äldre uppfattningen att ett köpeavtal alltid medförde att köparen förvärvade en villkorlig äganderätt till fastigheten.

JustR:t Walin var skiljaktig beträffande motiveringen i detta mål. I ett särskilt yttrande i rättsfallet, uttalade han inledningsvis, att det torde anses att äganderätten enligt svensk rätt övergår till köparen redan i och med köpeavtalet oavsett om äganderätten är beroende av suspensiva villkor eller ej. Det mest intressanta i hans yttrande är dock att han inte förklarar sig vara beredd att anknyta olika rättsföljder enbart till det faktum att äganderätten kan anses ha övergått från säljare till köpare. Istället skall man enligt Walin pröva vilken lösning, som var mest ändamålsenlig. Han uttalade bl a följande:

> Den omständigheten att såväl säljarens som köparens rätt till fastigheterna må vara att beteckna som äganderätt kan icke ensam föranleda någon bestämd slutsats rörande tillvägagångssättet vid utmätning för den enes eller andres gäld. Frågan bör istället avgöras efter det materiella innehållet i säljarens resp. köparens rätt, därvid självfallet förefintliga bestämmelser om verkan av köpekontraktet resp. lagfartsansökan skola beaktas, samt — i den mån lagbestämmelserna ge utrymme åt olika lösningar — ändamålsenligheten av den ena eller den andra lösningen.

I NJA 1955 s 449 var ett fastighetsköp suspensivt villkorat bl a av att köparen skulle bestämma sig vid en framtida tidpunkt, om han ville stå fast vid köpet.

Frågan gällde nu från vilken tidpunkt tidsfristen för att söka jordförvärvstillstånd skulle räknas. Enligt reglerna i jordförvärvslagen skulle en sådan ansökan lämnas in senast tre månader "från det fånget skedde".

HD uttalade, att inget av de villkor, som köpet var beroende av, befriade köparen från skyldigheten att söka jordförvärvstillstånd inom tre månader från det den första köpehandlingen upprättades. Eftersom köparen inte hade inlämnat någon sådan ansökan i tid, förklarades fastighetsköpet ogiltigt.[19]

HD tog inte uttryckligen ställning till frågan om äganderättens övergång, men i ett särskilt yttrande utvecklade en av majoritetens ledamöter, JustR:t Nordström, sin principiella syn på frågan. Han konstaterade först, att köparen fick anses ha förvärvat

[18] Jfr nedan s 191 om den regel, som gäller för närvarande, dvs 82 a § 2 st UL.

[19] I NJA 1976 s 268 förklarade HD att tidsfristen för att söka jordförvärvstillstånd skulle räknas från köpekontraktets upprättande. Det var inte frågan om något försök att kringgå jordförvärvslagen i detta mål.

en villkorlig äganderätt till fastigheten i och med köpekontraktet, trots att köpet var svävande. Vid tillämpningen av lagfartsförordningen ansåg man i praxis att fånget skedde i och med att köpebrev utfärdades. Nordström betonade att detta synsätt var motiverat av att det förelåg särskilda skäl, som inte var aktuella vid tillämpningen av jordförvärvslagen. Han fortsatte:

> Beträffande jordförvärvslagen tala starka praktiska skäl för att fristen i överensstämmelse med den förutnämnda utgångspunkten bör löpa från köpekontraktets upprättande. Det allmänna har intresse av att tillståndsfrågans avgörande icke skall kunna förhalas genom villkorsbestämmelser i köpekontraktet. En avveckling av kontrahenternas mellanhavande för den händelse tillstånd vägras torde också i allmänhet kunna genomföras lättare ju förr besked erhålles. Det avsteg som i lagfartshänseende gjorts från huvudregeln måste anses röra en så underordnad fråga att man svårligen därav kan draga någon slutsats för tolkningen av viktiga bestämmelser på andra områden. Ansökan om tillstånd enligt jordförvärvslagen kan bifallas utan hinder av att fånget är villkorligt och är icke förenad med några kostnader.

Nordströms yttrande visar att han prövade vilken lösning, som var mest ändamålsenlig för att lösa det föreliggande problemet. Denna uppfattning ligger i linje med vad både Walin och Hessler gjort gällande. Walin och Nordström anknöt dock — till skillnad från Hessler — till den äldre civilrättsliga läran om äganderättens övergång.

JustR:t Romanus förespråkade i ett särskilt yttrande i NJA 1955 s 449, att tidsfristen normalt borde börja räknas från den tidpunkt, då köpebrev utfärdades, eftersom denna lösning var mest funktionell och medförde minst komplikationer. Han menade dock att transaktionerna i det aktuella målet hade tillkommit i syfte att förhindra att jordförvärvslagen blev tillämplig och att det därför fanns anledning att göra ett undantag från denna regel i målet. Han förordade därför att tidsfristen i detta fall borde börja löpa vid den tidpunkt, då det förelåg ett giltigt köpekontrakt.

Det är möjligt att man kan dra den slutsatsen att HD numera är beredd att knyta an olika rättsföljder till det moment under successiva äganderättsövergången, som synes mest lämpligt i det enskilda fallet. De särskilda yttrandena i NJA 1948 s 444 och NJA 1955 s 449 stöder klart detta antagande. Denna uppfattning

skulle i praktiken leda till samma resultat som den moderna civilrättsliga inställning, som bl a Hessler företräder.

Sammanfattningsvis kan sägas att man numera anser att de befogenheter, som tillkommer fastighetens ägare, övergår successivt från säljaren till köparen. I linje med detta kan man inte hävda att köparen generellt blir ägare till fastigheten vid någon bestämd tidpunkt under den successiva äganderättsövergången. Istället får man i varje enskilt fall överväga till vilken tidpunkt man skall knyta an olika rättsverkningar utifrån vad som är ändamålsenligt i just detta fall. Hessler har för övrigt betonat att man vid en skatterättslig bedömning bör "lägga vikten vid någon eller några av de faktiska omständigheter som inträffar vid en överlåtelse, allt efter vad från skatterättslig synpunkt kan te sig som ändamålsenligt".[20]

Om man vill tillämpa det civilrättsliga synsättet om äganderättens successiva övergång i skatterätten, kan man välja olika tidpunkter vid tillämpningen av skilda regler, utan att detta står i strid med den civilrättsliga begreppsbildningen. Man bör m a o precis som i civilrätten eftersträva funktionella lösningar.

Vid en skatterättslig bedömning kan man dock inte helt bortse från de civilrättsliga rättsverkningar som inträder eller kan inträda vid ett fastighetsköp. I syfte att underlätta diskussionen kring dessa frågor skall jag utgå ifrån följande kortfattade sammanställning över de viktigaste civilrättsliga rättsverkningarna av ett fastighetsköp.[21] Jag har begränsat mig till att behandla två typfall, nämligen dels när köpeavtalet inte är beroende av några villkor, dels när köpet är beroende av att köpeskillingen erläggs i tid.

[20] Hessler, Allmän sakrätt s 47.

[21] Redogörelsen bygger på en tablå över ägarbefogenheternas övergång vid fastighetsköp, som återfinns i ett utlåtande som professorn Sten Hillert och författaren skrev tillsammans i oktober 1975.

Tablå över ägarbefogenheternas övergång vid fastighetsköp.

		A och B Giltigt köpekontrakt föreligger	C Köpebrev utfärdas	D Tillträde	E Lagfart beviljas	F Återvinningsfristerna går ut	G Tiden för hävning p g a fel i fastigheten går ut
Sakrättsliga frågor	Köparens konkursborgenärer	(8)	(8)	–	–	–	–
	Säljarens konkursborgenärer	(7)	(7)	–	–	(7)	–
	Köparens utmätningsborgenärer	(6)	(6)	–	–	–	–
	Säljarens utmätningsborgenärer	(5)	(5)	–	(5)	–	–
Köparens möjligheter att undvika (3)		(4)	(4)	–	–	–	–
Säljarens obehöriga förfaranden med fastigheten		(3)	(3)	–	(3)	–	–
Dispositionsrätten över fastigheten		(2)	(2)	(2)	–	–	–
Partsbundenheten		(1)	(1)	–	–	–	–

Tablån skall användas på följande sätt: Punkterna A—G betecknar olika viktiga moment, som kan inträda vid ett fastighetsköp. Siffrorna inom parenteserna hänvisar till den text, som talar om vad som händer eller kan hända vid dessa tidpunkter. Om man vill veta vad som gäller om köparen går i konkurs efter det att giltigt köpekontrakt föreligger men innan köpebrev utfärdats, skall man studera A (8) eller B (8).

A. Köpekontrakt upprättat i giltig form, men överlåtelsen är villkorad av att köpeskilling erläggs: försenas betalningen kan säljaren häva köpet.

(1) Parterna kan tvinga varandra att fullfölja åtagandena enligt avtalet.
(2) Säljaren (S) har kvar fastigheten i sin hand fram till tillträdesdagen.

Han fortsätter att utnyttja den — i den mån inte avtalet säger annat — han uppbär avkastningen, står för omkostnaderna och står faran (Jfr 4:10 JB).

(3) S kan sälja fastigheten (i strid mot avtalet) till godtroende tredje man som då kan bli skyddad (17:1 JB) och S kan ta ut inteckning (pantbrev). S kan pantsätta pantbrev till godtroende tredje man (6:7 JB).

(4) Köparen (K) kan hindra (resp minska risken för) transaktionerna enligt (3) genom att göra ansökan om lagfart som då förklaras vilande (se 20:7 JB).

(5) S:s borgenärer kan utmäta fastigheten. Enl 82 a § 1 st UL omfattar i sådant fall utmätningen både den "villkorade äganderätt", man menar att S har, och den fordran på obetald köpeskilling S har mot K. Enligt 63 § lagen om exekutiv försäljning av fast egendom (FfL) får i sådant fall försäljning inte ske förrän det klarnat om svävarvillkoret uppfylls eller ej. Om K betalar i tid, inriktas sedan exekutionen enbart på köpeskillingen (66 § FfL). Om däremot K försummar att betala i tid, kan överexekutor häva köpet och sälja fastigheten exekutivt.

(6) K:s borgenärer kan utmäta fastigheten. Enl 82 a § 2 st UL omfattar i sådant fall utmätningen fastigheten eller alternativt den erlagda del av köpeskillingen som K har rätt att få tillbaka ifall köpet hävs. Enligt 64 § FfL kan utmätningen här leda till försäljning av fastigheten genast, dvs trots att svävarvillkoret ännu "hänger kvar". Inroparen övertar då de positioner K har — och måste alltså i rätt tid betala resterande köpeskilling, annars kan S häva köpet.

(7) Om S går i konkurs, ingår fastigheten *inte* i hans konkursbo.[22] Men däremot ingår hans fordran på obetald köpeskilling och hans rätt att häva köpet. Dessutom kan konkursboet ev utnyttja reglerna om återvinning enligt konkurslagen.

(8) Om K går i konkurs, ingår fastigheten i hans konkursbo. Men den är *belastad* med den *hävningsrätt* S har för det fall att konkursboet inte betalar resterande köpeskilling.

B. Giltigt köpekontrakt utan svävarvillkor betr köpeskillingen.

(OBS. Det är mycket ovanligt att sådan handling upprättas.)

(1) + (2) + (3) som vid A.

(4) K är här skyldig att söka lagfart, som i så fall beviljas med effekt att S mister sin "legitimation" såsom lagfaren ägare. Därmed hindras (minskas riskerna för) sådant agerande som upptagits under (3).

(5) Innan K fått lagfart kan *S:s borgenärer* trots överlåtelsen få fastigheten utmätt och såld (82 § UL). Den som i god tro ropar in fastigheten kan bli skyddad i sitt förvärv om han söker lagfart innan K söker lagfart (17:1 JB). Men, om K får kännedom om utmätningen — t ex genom att S slår larm — kan han stoppa utmätningen genom att hos utmätningsmannen bevisa sitt förvärv.

[22] Se Malmström s 193.

(6) K:s borgenärer kan utmäta fastigheten och få den såld — *men den som ropar in fastigheten lär inte kunna få tidigare tillträdesdag* än K, dvs den mellan S och K avtalade tillträdesdagen.
(7) S:s konkursbo har ingen annan rätt till fastigheten än att det ev kan utnyttja konkurslagens återvinningsregler. Återvinningsfristerna räknas dock *inte från kontraktsdagen* utan först från den dag K söker lagfart (29 b § konkurslagen).
(8) Fastigheten ingår utan "hävningsbelastning" i K:s konkursbo.

C. Köpebrev upprättas utan att något svävarvillkor upprepas.

(Denna handling, som ju förekommer i flertalet köp, har praktiskt taget samma innebörd som den vi benämnt B. Den upprättas dock på senare stadium, dvs vanligen först när K vid tillträdesdagen fullgjort sin betalningsskyldighet enligt köpekontraktet.)
(1) — (8) som vid B.

D. Tillträde

---

(2) K får nu fastigheten i sin hand. Han övertar utnyttjandet, uppbär avkastningen, står för omkostnader och för faran, om inte annat har avtalats mellan parterna (4:10 JB).

E. Köparen får lagfart beviljad.

(Detta inträffar ju vanligen efter tillträdesdagen.)
(3) Nu är det definitivt omöjligt för S att sälja fastigheten eller att ta ut inteckning (pantbrev). Skulle S ha kvar något pantbrev i sin hand, har han emellertid enligt 6:7 JB *fortfarande* viss tid möjlighet att lämna det som giltig pant till godtroende tredje man. Eventuell talan om bättre rätt till fastigheten kan nu endast riktas mot K (18:9 JB).
(5) Om K alltså inte tidigare fått lagfart, är det *först nu han har fullt skydd mot utmätning från säljarens borgenärer* (82 § UL).

F. Återvinningsfristerna enligt konkurslagen har gått ut.

[Fristerna räknas från det K sökt lagfart (29 b § konkurslagen) och de kan sträcka sig sex månader, ett år, två år, ja t o m fem år fram i tiden (30, 31 ff §§ konkurslagen).]
(7) Först nu är det slut på risken att S:s konkursbo "tar tillbaka" fastigheten.

G. Tiden för hävning p g a fel i fastigheten har gått ut.

[Har fastigheten skadats före tillträdesdagen, har K möjlighet att häva köpet inom ett år från tillträdesdagen. Svek kan förlänga tiden till tio år

(4:11 och 12 JB). Samma hävningsrisk finns om fastigheten redan på kontraktsdagen var behäftad t ex med dolt fel (4:19 JB).]
(1) Först nu blir överlåtelsen från S till K verkligen definitiv.

Tablån visar att de ägarbefogenheter, som gäller det faktiska utnyttjandet av fastigheten liksom ansvaret för fastigheten ligger kvar hos säljaren efter den tidpunkt då giltigt köpekontrakt upprättats. Dessa ägarbefogenheter övergår till köparen på tillträdesdagen.

Tablån visar emellertid också att många andra civilrättsliga ägarbefogenheter ligger kvar hos säljaren (och säljarens borgenärer) även efter den tidpunkt då giltigt köpekontrakt föreligger.

3.4.3 Arvsskattepraxis

Om en person, som sålt en fastighet, avlider innan köpet slutförts, är frågan om fastigheten, värderad till taxeringsvärdet, eller fordran på köpeskillingen skall tas upp som tillgång i bouppteckningen.[23] I det förstnämnda fallet skall den avlidne anses ha ägt fastigheten när han avled och i det sistnämnda fallet skall köparen anses vara fastighetens ägare.[24]

Först i och med rättsfallet NJA 1968 s 451 tog HD i två mål (I och II) ställning till denna fråga.

NJA 1968 s 451 (II). N sålde kort före sin död den 31.8.1964 vissa områden till ett bolag för 195 415 kr, varav köparen erlade 45 000 kr kontant när köpeavtalet undertecknades. Enligt avtalet skulle säljaren utfärda köpebrev, när köparen betalt köpeskillingen. Vid dödsfallet hade tidpunkten för betalningen av resterande del av köpeskillingen ännu inte infallit. Dödsboet utfärdade sedermera köpebrev, sedan köparen betalt köpeskillingen. Vid tidpunkten för dödsfallet hade bolaget ännu inte fått förvärvstillstånd enligt 1925 års lag om förbud i vissa fall för bolag, förening och stiftelse att förvärva fast egendom. Bolaget hade dock lämnat in ansökan i rätt tid och efter N:s död erhöll köparen förvärvstillstånd.

Områdena togs upp som en tillgång i bouppteckningen och de värderades till taxeringsvärdena, 42 000 kr.[25] Man menade att N ägde områdena på dödsdagen, eftersom köpet ännu inte var definitivt. I bouppteckningen skuldförde man ett belopp, som motsvarade den erhållna handpenningen.

[23] Se närmare om detta Fogelklou SvSkT 1965 s 489 ff och SvSkT 1969 s 3 ff.
[24] Se Fogelklou SvSkT 1965 s 498.
[25] Se 22 § 1 mom AGL.

Rådhusrätten följde boupptecknings i dessa delar.

Kammarkollegiet besvärade sig över rådhusrättens beslut och yrkade, att fordran på oguldna köpeskillingar skulle tas upp som tillgång i boupptecknings istället för områdenas taxeringsvärden och att något avdrag för den skuld, som motsvarade den erhållna handpenningen, inte skulle medges. Till stöd för sin talan anförde kammarkollegiet bl a att ett giltigt fastighetsköp fick anses ha kommit till stånd genom köpekontraktet och att äganderätten därför hade gått över till köparen redan före dödsfallet. Säljaren kunde därför inte anses vara ägare av områdena.

HovR ansåg att föreskriften i köpekontraktet, om att köpebrev skulle utfärdas när köpeskillingen till fullo hade betalts, måste ges den tolkningen, att äganderätten till fastigheterna inte skulle övergå till köparen förrän denne hade betalt hela köpesumman. Eftersom detta inte hade skett innan N dog, ansåg HovR att områdena och handpenningen hade redovisats på ett riktigt sätt i boupptecknings.

HD uttalade bl a följande:

> Vid N:s död d. 31 aug. 1964 förelåg på grund av köpekontraktet d. 12 och d. 19 dec. 1963 jämte förnyelse i juli 1964 ett för kontraktsparterna bindande avtal om försäljning av fastigheterna till bolaget. Visserligen var den avtalade äganderättsövergången då ännu icke slutgiltig. Sålunda hade bolaget ej erhållit vederbörligt tillstånd att förvärva fastigheterna, och vidare får överlåtelsen anses ha varit villkorad av att bolaget fullgjorde sina åtaganden enligt kontraktet, i samband varmed köpebrev skulle utfärdas. Den omständigheten att frågan om tillstånd till förvärvet var svävande föranleder emellertid ej i och för sig att vid arvsskattens bestämmande tillgångar och skulder i boet skall beräknas utan hänsyn till försäljningen. Möjligheten att avtalet på annan grund icke skulle komma att fullföljas är ej heller utan vidare av beskaffenhet att tagas i beaktande.
>
> I målet har ej åberopats något förhållande som utgör skäl att frångå regeln att även icke slutgiltiga fastighetsöverlåtelser i princip skall beaktas. Så mycket mindre föreligger anledning till avsteg som i målet blivit upplyst, att tillstånd till förvärvet givits d. 2 april 1965 och köpebrev utfärdats d. 27 april 1965.
>
> Vid bestämmande av arvsskatten skall alltså de sålda fastigheterna icke upptagas som tillgång i boet utan i stället fordran på resterande köpeskilling räknas som en tillgång samt någon skuld motsvarande erlagd handpenning ej avdragas.

HD betonade att fastigheten i ett normalfall skall anses försåld genom köpekontraktet oavsett om köpet är svävande eller ej.[26] Domstolen fann — såväl i detta mål som i NJA 1968 s 451 I — att säljaren inte hade någon möjlighet att rygga avtalet om köparen

[26] Se även NJA 1968 s 451 I.

fullgjorde sina åtaganden i enlighet med avtalet.[27] Redan på dödsdagen var sannolikheten mycket hög för att köpet skulle fullföljas av parterna. HD menade att bindande avtal bör beaktas vid arvsbeskattningen, eftersom de i de flesta fall kommer att fullgöras av parterna.

HD:s avgörande ger även utrymme för att man skulle kunna ta hänsyn till omständigheter som inträtt efter dödsdagen, s k eftersyn, men innan arvsbeskattningen vunnit laga kraft. HD uttalade att det inte fanns anledning att frångå regeln att svävande fastighetsköp skall beaktas vid arvsbeskattningen, därför att köparen sedermera fick förvärvstillstånd och att köpebrev utfärdades. Det lämnar möjligheten öppen för att man skall kunna beakta senare inträffade händelser inom den ordinarie besvärsprocessen. Man skulle då kunna ta hänsyn till omständigheter, som i och för sig förelåg på dödsdagen, men som blev kända först senare, t ex att köpet blir ogiltigt på grund av att köparen vägras förvärvstillstånd. HD:s skrivning ger också utrymme för att det skall vara möjligt att beakta sådana händelser som ej förelåg på dödsdagen, om de inträffade innan beskattningen vunnit laga kraft. Exempel på detta är att säljaren eller köparen häver köpet. Om fastigheten återgår i säljarens ägo innan HD prövat målet, är det alltså tänkbart att låta fastigheten ingå i bobehållningen.[28]

Även i ett senare mål har HD tillämpat eftersyn.

I NJA 1970 s 290 hade en fastighet sålts till en stad. Försäljningen var beroende av att stadsfullmäktige godkände köpet. Köpebrev skulle utfärdas när staden fullgjort sina åtaganden enligt köpekontraktet. Stadsfullmäktige godkände avtalet före säljarens död, men beslutet vann laga kraft först efter dödsfallet. Dödsboet utfärdade sedan köpebrev till staden.

Såväl HovR som HD ansåg att fordran på ogulden köpeskilling skulle tas upp som en tillgång i bouppteckningen. HovR:s domskäl anslöt till vad HD uttalade i NJA 1968 s 451.[29] HD anslöt sig till HovR:ns bedömning i denna fråga.

[27] Jfr tablån A (1) och B (1).

[28] Det är tveksamt inom vilken tid köpet måste ha återgått för att detta skall kunna beaktas inom den ordinarie processens ram. En variant vore att man krävde att köpet skulle ha återgått innan bouppteckningen inregistreras. Frågan är om det finns några bärande skäl som talar för en sådan begränsning. Det naturligaste är istället att alla köp som hävts eller blivit ogiltiga före den tidpunkt, då målet skall bedömas, bör beaktas vid arvsbeskattningen.

[29] HovR uttalade bl a följande: "I målet har ej åberopats något förhållande som utgör skäl att frångå regeln att även icke slutgiltiga fastighetsöverlåtelser i princip skall beaktas. Så mycket mindre föreligger anledning till avsteg som ifrågakomna stadsfullmäktigebeslut uppenbarligen sedermera vunnit laga kraft samt köpebrev utfärdats d. 7 juli 1966."

I målets rubrik uttalades bl a följande:

> Nu avsett godkännande har lämnats före arvlåtarens död och sedermera vunnit laga kraft, varefter köpebrev utfärdats.

Det är troligt att man genom rubrikens utformning velat betona att HD gjort en eftersyn och konstaterat att stadsfullmäktiges beslut sedermera vunnit laga kraft och att bindande köpeavtal därigenom kommit till stånd genom fullmäktiges godkännande av det preliminära avtalet. Det är möjligt att HD velat påpeka att utgången blivit en annan om fullmäktiges beslut blivit överklagat och upphävt, åtminstone om detta skett innan dess HD tog ställning i arvsskattefrågan.

Sammanfattningsvis kan sägas, att fastigheten inte skall räknas in i bobehållningen oavsett om köpet är svävande eller ej, om det föreligger ett för båda parter bindande köpekontrakt. Om köpet blir ogiltigt eller hävs efter dödsdagen, lämnar HD dörren öppen för att man skall kunna slippa att räkna in fastigheten i bobehållningen. Det gäller åtminstone om frågan aktualiseras inom den ordinarie processens ram.[30] Grunden för HD:s regel — att även icke slutgiltiga fastighetsöverlåtelser skall beaktas vid arvsbeskattningen — torde vara att domstolen anser det vara högst osannolikt att köpet inte kommer att fullföljas enligt planerna.

3.4.4 Realisationsvinstbeskattningen

Skattskyldigheten för realisationsvinst vid fastighetsförsäljningen inträder enligt 35 § 2 mom KL när fastigheten "avyttrats". I praxis har man tagit ställning till när en fastighet skall anses "avyttrad".

I RÅ 1935 ref 17 hade säljaren innehaft fastigheten i mindre än tio år, när köpekontraktet undertecknades. I köpeavtalet föreskrevs emellertid att äganderätten till fastigheten skulle övergå till köparen vid tillträdet, som skulle ske mer än tio år efter det att säljaren köpte fastigheten. Tanken bakom denna klausul var att säljaren hoppades att skattemyndigheterna skulle anse att han sålt fastigheten vid den tidpunkt då äganderätten gick över till köparen enligt avtalet. Han hade då innehaft fastigheten i längre

[30] Inträffar händelsen efter det att skatteläggningen vunnit laga kraft, finns det i vissa fall möjligheter till resning, om förutsättningarna i 58 kap 1 § 3 p rättegångsbalken är uppfyllda.

tid än tio år och försäljningen hade då varit skattefri enligt då gällande realisationsvinstskatteregler.

RR:

> ... och enär avyttringen av ifrågavarande fastighet måste, med avseende å vad därom i målet förekommit, anses hava skett å tid, då fastigheten under mindre än 10 år varit i föreningens ägo, ...

Säljaren beskattades därför för uppkommen realisationsvinst.

RR har i RÅ 1950 ref 5 (I) och i alla senare mål ansett att en fastighet anses avyttrad resp förvärvad i realisationsvinstskattehänseende genom köpekontraktet.[31] Innehavstiden räknas från den tidpunkt fastigheten förvärvats till dess den avyttrats, medan beskattning sker under det beskattningsår, då den första betalningen sker.[32]

Lagergren, som var föredragande i RÅ 1950 ref 5, ger följande förklaring till hur RR:s praxis skall förstås:

> Enligt 35 § KL hänföres till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet bl. a. vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo under mindre än 10 resp. 5 år. Lagen talar således om *avyttring* av under viss tid innehavd egendom. Det torde få anses, att *avyttringen* äger rum i och med köpekontraktets undertecknande. Egendomen anses m. a. o. såld, avyttrad, per viss i framtiden fixerad datum. I och med köpekontraktet får säljaren — i den mån vinst å försäljningen uppkommer — sin skattekraft höjd motsvarande en fordran på den i framtiden förfallande köpeskillingen. Enligt 35 § KL skall således intet avseende fästas vid spörsmålet om äganderättens övergång.[33]

Lagergren anser m a o att "avyttring" i 35 § 2 mom KL har en rent skatterättslig innebörd, som inte har någonting med äganderättens övergång att göra. Lagergrens uttalande har kritiserats av Sandström, som menar att utgången i RÅ 1950 ref 5 (I) står i överensstämmelse med den (äldre) civilrättsliga inställningen till

[31] Se t ex RÅ 1952 fi not 1341, RÅ 1955 ref 16, RÅ 1974 A not 1782 och RÅ 1976 ref 150. Jfr RÅ 1942 fi not 965.

[32] I RÅ 1950 ref 5 (I) ansågs fastigheten avyttrad under det beskattningsår köpekontraktet upprättades, trots att parterna kommit överens om att äganderätten till fastigheten skulle övergå till köparen först nästa år. Eftersom säljaren inte uppburit något av köpeskillingen under det aktuella beskattningsåret, blev han inte beskattad under detta år. Enligt kontantprincipen, som skall tillämpas i detta inkomstslag, krävs det nämligen att säljaren skall åtminstone ha fått något betalt under beskattningsåret för att beskattning skall kunna ske. (Se 2 anvp till 41 § KL.) Beträffande övriga frågor som var aktuella i detta mål se nedan s 206 ff och s 224 ff.

[33] Lagergren SvSkT 1950 s 326 f.

äganderättens övergång.[34] Enligt Sandström är det naturligt att anse att fastigheten överlåtits vid den tidpunkt, då äganderätten övergått villkorligt till köparen, dvs genom köpekontraktet. Sandström menar att det därför inte är erforderligt med någon särskild förklaring för denna ståndpunkt.

Lagergrens förklaring skall ses mot bakgrund av att RR ansåg att säljaren i RÅ 1950 ref 5 skulle förmögenhetsbeskattas och beskattas för fastighetens löpande avkastning och garantibelopp fram till den tidpunkt då äganderätten övergått till köparen, dvs fram till tillträdet.[35] Lagergrens uppfattning framstår dock inte som naturlig med hänsyn till den moderna civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång. Enligt denna uppfattning är det inte onaturligt att ha olika lösningar vid tillämpningen av skilda regler. Ingen av de olika lösningarna i RÅ 1950 ref 5 behöver därför nödvändigtvis strida mot civilrättslig begreppsbildning. Köpekontraktet är det viktigaste momentet varigenom ett fastighetsköp kommer till stånd. Det är därför naturligt att anse att säljaren avyttrat eller mera definitivt ha gjort sig av med fastigheten redan när köpekontraktet upprättats. Denna lösning framstår som naturlig mot bakgrund av den moderna civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång. Det är därför snarare så att RR:s realisationsvinstskattepraxis i detta avseende står i överensstämmelse med civilrättslig begreppsbildning än att den ger uttryck för en specifik skatterättslig lösning.

I praxis har man tagit ställning till vilka formkrav man kan ställa på ett köpekontrakt, för att en avyttring skall anses föreliggа i skattehänseende.

I RN 1968 6:5 hade sökandena — säljarna och företrädare för en kommun träffat ett preliminärt köpeavtal den 30.12.1967. Kommunens tjänstemän hade inte fullmakt att teckna köpekontraktet med bindande verkan för kommunen. Avtalet blev därför giltigt först i och med att kommunalfullmäktige godkände avtalet, vilket skedde den 18.1.1968. Beslutet vann laga kraft den 10.2.1968.

Säljarna ansökte om förhandsbesked om vilka realisationsvinstskatteregler, som skulle tillämpas vid försäljningen. Om överlåtelsen ansågs ha

[34] Sandström SN 1967 s 378 f. Han anser vidare att Lagergren i själva verket leker med ord. Mot Sandströms uppfattning kan anföras att han enbart koncentrerar sig på att diskutera när äganderätten övergår villkorligt från säljare till köpare. Hans ståndpunkt motiveras enbart med begreppsjuridiska argument. Han diskuterar egentligen inte vilken lösning som vore mest ändamålsenlig ur skatterättslig synpunkt, vilket är en stor brist. Jfr nedan s 209 f.

[35] Se nedan s 206 ff och s 224 ff.

skett den 30.12.1967, skulle försäljningen ha varit skattefri enligt de regler som gällde före den 1.1.1968. Hade avyttringen istället skett efter den 1.1.1968, skulle de nya realisationsvinstskattereglerna ha tillämpats och skattepliktig realisationsvinst hade då uppkommit.

RN fann, att sökandena fick anses ha avyttrat fastigheten till kommunen den 30.12.1967 och att försäljningen därför var skattefri enligt då gällande realisationsvinstskatteregler.

Två ledamöter, RN:s ordförande och dess byråchef, var skiljaktiga och uttalade följande:

> En avyttring av en tillgång kan inte komma till stånd utan att någon annan i samma ögonblick förvärvar tillgången. Detta gäller oavsett att avyttringen (och förvärvet) kan vara förenad med suspensiva villkor av olika slag t ex angående tidpunkten för äganderättens övergång. En viljeförklaring enbart från säljaren kan sålunda inte konstituera en avyttring; för att en avyttring skall komma till stånd kräves också en därmed sammanstämmande giltig viljeförklaring av köparen. För att viljeförklaringen skall anses giltig bör den — även om den är i olika hänseenden villkorad — vara avgiven av vederbörande part eller av behörig företrädare för parten.
>
> I de fall, som nu föreligger till prövning, har behörig företrädare för köparen/kommunen inte tagit ställning till förvärvsfrågan förrän efter årsskiftet 1967—1968.
>
> Jag anser att förhandsbeskedet hade bort utformas i enlighet med det ovan anförda.
>
> RR gjorde ej ändring i RN:s förhandsbesked.

Varken köparen eller säljarna var bundna av det preliminära avtalet under den tid som förflöt fram till dess kommunalfullmäktige godkände köpet.[36] Löfte om att sälja fast egendom är inte bindande enligt svensk rätt.[37] Säljarna hade möjlighet att rygga avtalet — i princip utan skadeståndspåföljd om sådan inte var avtalad — fram till den tidpunkt då kommunalfullmäktige fattade beslut om att köpa fastigheten. RN och RR ansåg emellertid

[36] Se NJA 1977 s 68 och JustR:t Nordströms särskilda yttrande i NJA 1955 s 449. Jfr NJA 1970 s 290. I NJA 1977 s 68 hade en kommun köpt en fastighet genom köpekontrakt, som skulle godkännas av kommunfullmäktige för att bli gällande. HD ansåg att i och med godkännandet blev avtalet bindande för kommunen och dess förvärv av fastigheten — i den mening som avses i 17 kap 1 och 2 §§ JB — ansågs därför ha skett vid denna tidpunkt.

Liknande problem uppkommer när statliga myndigheter säljer fastigheter under förbehåll av att regeringen skall godkänna transaktionen. Frågan är då om försäljningen blev giltig när avtalet skrevs under eller vid den tidpunkt då regeringen lämnade sitt medgivande till försäljningen. Om myndigheten är behörig att sluta avtal, torde man inte fästa något avseende vid att regeringen sedermera skall godkänna köpet. Fastigheten anses avyttrad genom köpekontraktet i realisationsvinstskattehänseende. Se RÅ 1955 ref 16. Om myndigheten däremot inte är behörig att ingå avtal är det möjligt att försäljningen anses ha skett i och med regeringens godkännande vid realisationsvinstbeskattningen. Jfr RÅ 1939 ref 18. Se vidare om dessa frågor Sandström SN 1967 s 363 f.

[37] SOU 1947:38 s 158.

att fastigheten avyttrades i skattehänseende redan i och med att det preliminära köpeavtalet upprättades. En ledamot i RN gav följande förklaring till utgången i målet:

> Avyttring förutsättes för att realisationsvinstbeskattning skall inträda. Det skatterättsliga begreppet avyttring har i rättspraxis icke givits någon sakrättslig karaktär utan närmast ett obligationsrättsligt innehåll. En avyttring i skatterättslig bemärkelse föreligger när ett för säljaren definitivt bindande avtal upprättats, vilket senare i vederbörlig ordning godkänts av köparen. Genom att kommunalfullmäktige i föreliggande beslut godkänt köpekontraktet är kontraktet bindande för båda parter fr o m dagen för dess upprättande d v s den 30 december 1967.
>
> Bortsett från den skatterättsliga innebörden av begreppet avyttring är för rättssäkerheten i den allmänna omsättningen erforderligt att tillämpningen är klar och fast ifråga om tidpunkten för realisationsvinstbeskattningens inträde. Allmänheten har i skilda sammanhang bibragts den bestämda uppfattningen att köpekontraktets dag är avgörande för den skatterättsliga bedömningen. Jag finner därför att, oavsett till vilket resultat en juridisk analys än må föra, hänsyn till rättssäkerheten fordrar att dagen för upprättandet av ett bindande köpekontrakt är avgörande för den skatterättsliga bedömningen.

Ledamoten utgick felaktigt ifrån att ett preliminärt köpeavtal är obligationsrättsligt bindande för säljaren och att köparen blir retroaktivt bunden av denna rättshandling i och med att kommunalfullmäktige godkänt köpet. Det är möjligt att hans uttalande även ger en riktig bild av RR:s inställning. RR har nämligen gett uttryck för samma uppfattning, som ledamoten företräder, i ett kommunalbesvärsmål från 1969.

RÅ 1969 k not 671. En kommunaltjänsteman hade överskridit sin behörighet och slutit ett avtal per den 31.12.1967 om att kommunen skulle köpa en fastighet. Kommunalfullmäktige godkände sedermera köpet.

En innevånare i kommunen anförde besvär över kommunalfullmäktiges beslut att godkänna köpet.

RR lämnade besvären utan bifall och uttalade bl a:

> Även om U vid undertecknandet av köpekontraktet 31/12 67 överskridit sin behörighet, har detta förhållande likväl ej utgjort hinder för fullmäktige att, sedan ärendet, såsom skett, beretts av kom:ndn, godkänna kontraktet. Detta har därmed från k:nens sida blivit gällande från dagen för undertecknandet.

En ledamot var skiljaktig och menade bl a att bindande köpeavtal inte kom till stånd den 31.12.1967.

Vare sig utgången i RN 1968 6:5 bygger på ett missförstånd av de civilrättsliga reglerna eller ej, har uppenbarligen RN:s majoritet och RR tillämpat eftersyn. Man undersökte hur fastighetsköpet utvecklats efter beskattningsårets utgång. Nästa år blev fastighetsköpet definitivt bindande mellan parterna. Av detta drog man sedan slutsatsen, att köpet i realisationsvinstskattehänseende blev retroaktivt gällande för båda parter fr o m tidpunkten för upprättandet av det preliminära köpeavtalet.

I praktiken hade säljaren inga planer på att rygga det preliminära avtal han träffade den 31.12.1967, eftersom köpekontraktet hade upprättats i hans intresse för att han skulle ha möjlighet att undgå att bli beskattad enligt de strängare realisationsvinstbeskattningsregler som trädde ikraft den 1.1.1968. Även om han fick ett förmånligare anbud på fastigheten, än kommunen kunde erbjuda, skulle skattekonsekvenserna — i form av realisationsvinstbeskattning — sannolikt göra det mycket oförmånligt för honom att sälja fastigheten till denne spekulant. Utgången i målet stod i överensstämmelse med vad parterna verkligen avsåg att uppnå med det preliminära kontraktet. Möjligheterna att avtalet inte skulle fullföljas från säljarens eller köparens sida var mycket små.

Det är dock en missuppfattning att tro att avtalet civilrättsligt blir giltigt retroaktivt från den tidpunkt köpeavtalet upprättades. Det kan inte uteslutas att RR var medveten om att domstolens ställningstagande i RN 1968 6:5 var en rent skatterättslig lösning.

En tänkbar förklaring till utgången i RN 1968 6:5 skulle kunna vara att det förelåg särskilda billighetsskäl för att anse att fastigheten avyttrats i realisationsvinstskattehänseende den 30.12.1967. Många fastighetsägare ville sälja sina fastigheter innan de nya realisationsvinstskattereglerna trädde ikraft den 1.1.1968. I många fall drog köpeförhandlingarna med kommunerna ut på tiden så mycket — ofta utan fastighetsägarens förskyllan — att det inte fanns några möjligheter för kommunalfullmäktige att fatta ett för kommunen bindande beslut om att köpa fastigheten under 1967. Säljare och representanter för kommunerna skrev då preliminära köpeavtal 1967. De hoppades därigenom uppnå att säljaren skulle beskattas enligt de realisationsvinstskatteregler, som gällde före den 1.1.1968. Det är därför inte uteslutet att RN:s majoritet och RR i RN 1968 6:5 ansåg det obilligt att säljaren

skulle beskattas enligt de nya reglerna, när parterna hela tiden utgått ifrån att försäljningen skulle ske före årsskiftet 1967/1968. Detta skulle kunna förklara utgången i målet, som för övrigt inte utgör referatmål i regeringsrättens årsbok.[38] Det finns dock ingenting i referatet av målet som direkt pekar på att RN:s majoritet eller RR diskuterade på detta sätt.

Hur RR diskuterade i RN 1968 6:5 är följaktligen inte helt klart och det är osäkert hur stor vikt man skall tillmäta avgörandet.

Ett annat problem behandlas i ett senare avgörande. RR slog där uttryckligen fast att förvärv i realisationsvinstskattehänseende skall anses ha kommit till stånd, när en giltig köpehandling är för handen.

RÅ 1974 ref 104. C och hans två barn sålde en fastighet till Södertälje stad genom ett köpekontrakt, som var dagtecknat av staden den 6.11.1967. En del av fastigheten hade förvärvats av lantbruksnämnden 1959. C hade skrivit under köpekontraktet den 6.11.1959. Lantbruksnämnden hade sedan utfärdat köpebrev den 9.11.1959 och skrivit under köpekontraktet den 11.11.1959. Lantbruksnämnden hade emellertid beslutat att sälja fastighetsdelen till C redan vid ett sammanträde den 2.11.1959.

C gjorde nu gällande att denna fastighetsdel hade förvärvats av honom den 6.11.1959 och att han därför endast borde beskattas för 50 % av den uppkomna vinsten, eftersom han innehaft fastigheten i 8 år.

TN och PN beskattade emellertid för 75 % av realisationsvinsten, eftersom de ansåg att han innehaft fastigheten i 7 men ej i 8 år.

KR uttalade bl a:

> Med hänsyn till att lantbruksnämnden i Stockholms län och stad beslutat om försäljning av Tibble 1:11 till C 2.11.59 och att C:s undertecknande av det av lantbruksnämnden upprättade köpekontraktet daterats 6.11.59, får C:s förvärv av Tibbledelen (Tibble 1:11) anses ha skett sistnämnda dag. C hade därför innehaft Tibbledelen i åtta år när han avyttrade fastigheten. Den skattepliktiga realisationsvinsten utgör vid sådant förhållande 50 procent av . . .

RR anförde bl a:

> Rörande C:s förvärv av Tibble 1:11 har för lantbruksnämnden, som var säljare, dagtecknats köpebrev 9.11.59 och köpekontrakt den 11 i samma månad. Oaktat lantbruksnämnden fattat beslut om försäljningen vid sammanträde 2.11.59 och C dagtecknat köpekontrakt 6.11.59, har köp kommit till stånd först genom upprättande av laga köpehandling eller tidigast 9.11.59.

[38] Se RÅ 1968 fi not 1441.

> Enär C således vid försäljningen till Södertälje stad, som måste anses ha ägt rum 6.11.67, innehaft Tibbledelen av fastigheten mer än sju men mindre än åtta år, skall 75 procent av hans realisationsvinst eller 43 850 kronor tagas till beskattning.

I målet betonade RR att C:s förvärv skett först när laga köpehandling upprättats. Detta avtal var bindande mellan parterna enligt då gällande praxis trots att endast säljaren undertecknat handlingen.[39] RR:s reservationslösa skrivsätt skulle kunna peka på att domstolen avsett att betona att ett förvärv resp en avyttring av en fastighet inte kan ske tidigare än då en för båda parter bindande köpehandling föreligger även enligt nuvarande fastighetsrättsliga regler. I annat fall vore det anmärkningsvärt att målet blev referatmål i regeringsrättens årsbok.

Under rubriken till rättsfallet hänvisas till RN 1968 6:5. Frågan är om RR därigenom velat markera att domstolen ändrat uppfattning om att en fastighet skall anses avyttrad till en kommun redan då ett preliminärt köpeavtal upprättats. RR:s domskäl ger uppenbarligen utrymme för en sådan tolkning. Det finns dock argument som talar emot att man skall dra så långtgående slutsatser. I RN 1968 6:5 var det fråga om när fastigheten avyttrats och i RÅ 1974 ref 104 när den förvärvats. Denna skillnad är dock av mindre betydelse, eftersom det torde vara svårt att hävda att samma fastighet sålts resp förvärvats vid olika tidpunkter. Situationen i RN 1968 6:5 var emellertid speciell genom att de kommunrättsliga reglerna direkt påverkade parternas formella bundenhet gentemot varandra. I RÅ 1974 ref 104 hade den skattskyldige förvärvat fastigheten från en lantbruksnämnd.

Det saknades vidare i RÅ 1974 ref 104 någon naturlig tidpunkt, då man kunde konstatera att parterna i praktiken — men ej civilrättsligt — kommit överens om att fastigheten skulle försäljas. KR:s lösning att anse att förvärvet skett sedan köparen, men inte säljaren, undertecknat köpebrevet framstår som ytterst tveksam med hänsyn till att köparens underskrift på köpehandlingen inte var nödvändig för att köpet skulle bli giltigt enligt då gällande rätt. Det är vidare osäkert om man inte skulle kunna säga att det var klart att C skulle få köpa fastigheten redan innan lant-

[39] Vid denna tidpunkt uppfyllde en köpehandling, som endast var underskriven av säljaren fastighetsköpets formkrav. Se Westerlind s 246 f. Numera krävs det att både säljare och köpare undertecknat köpehandlingarna. Se 4:1 JB.

bruksnämnden fattade beslut den 2.11.1959, dvs att detta beslut var en mer eller mindre formell bekräftelse på parternas överenskommelse. M a o är det mycket svårt att fastställa någon exakt tidpunkt, då förvärvet skedde i "praktiken". I RN 1968 6:5 var det naturligare att hävda att försäljningen i realiteten skedde genom det preliminära köpeavtalet.

Mot denna bakgrund är det förståeligt att RR stannade för att anse att fastigheten förvärvats av C vid den tidpunkt då "laga köpehandling" var upprättad. Denna regel har dessutom den fördelen att den är lättillämpad. Situationen i RN 1968 6:5 var dock en annan än i RÅ 1974 ref 104 och RR uttalade inte i det sistnämnda fallet hur försäljningar till kommuner skall bedömas idag. Det är m a o inte klart om RN 1968 6:5 är vägledande idag eller ej.

Som huvudregel gäller följaktligen att en fastighet skall anses förvärvad resp avyttrad vid den tidpunkt, då parterna är bundna gentemot varandra. Det är svårare att kringgå skattereglerna, om man genom en sådan regel vägrar de skattskyldiga rätt att disponera över skattskyldighetens inträde genom olika suspensiva villkor.[40] Regeln är klar och lättillämpad och ger dessutom de skattskyldiga goda möjligheter att förutse domstolarnas ställningstaganden. Det är dock möjligt att RR fortfarande anser att fastighetsförsäljningar till kommuner, där man använder sig av preliminära köpeavtal, är ett undantag från denna regel, som skall lösas på det sätt som slogs fast i RN 1968 6:5.

En nackdel med den förordade huvudregeln är att det uppstår svårigheter, om avtalet hävs eller återgår efter det att taxeringen vunnit laga kraft. I praxis har emellertid RR i sådana fall medgett resning.[41] Resning har beviljats säljaren, när köpet av olika anled-

[40] De skattskyldiga kan dock uppskjuta beskattningen av realisationsvinsten genom att undvika att säljaren får någon som helst betalning förrän under ett senare beskattningsår. Se not 32 ovan. De skattskyldiga har försökt att kringgå realisationsvinstreglerna genom att istället för att sälja fastigheten sluta nyttjanderättsavtal med fastighetsägaren. Se ovan s 136. Det är dock möjligt att kringgå realisationsvinstreglerna bara genom att lova att senare sälja sin fastighet, om parterna undviker att kombinera detta ej bindande löfte med sådana sidovillkor, som innebär att arrendeavtalet och sidovillkoren sammantagna kan anses jämställda med en överlåtelse av fastigheten. Se ovan s 136.

[41] Ragnemalm s 192. Han uttalar bl a följande: "Sedan gammalt har RegR ansett sig kunna bevilja resning, även då de åberopade *omständigheterna eller bevisen är nya i den meningen, att de över huvud icke existerat vid tidpunkten för det angivna beslutets lagakraftvinnande;* förfarandet kan antingen beteckna en extensiv tillämpning av den klassiska resningsgrunden eller markera accepterandet av en speciell, för förvaltningsprocessen reserverad grund."

ningar inte fullföljts[42] och när säljaren tvingats gå med på nedsättning av köpeskillingen.[43] Genom resningsinstitutets tillämpning i praxis är det möjligt att uppnå materiell rättvisa i de fall, där det inträder förändringar till säljarens nackdel efter det att taxeringen vunnit laga kraft.[44]

Sammanfattningsvis kan följande sägas. Köpekontraktet är normalt det viktigaste momentet varigenom parterna blir bundna gentemot varandra. Det är därför naturligt att en fastighet anses avyttrad resp förvärvad vid denna tidpunkt i realisationsvinstskattehänseende. I undantagsfall kan det tänkas att det finns skatterättsliga skäl, som talar för andra lösningar. Exempelvis har en arrendeupplåtelse ansetts innebära en avyttring i realisationsvinstskatteavseende, i de fall där avtalet ansågs kunna jämställas med en överlåtelse av fastigheten ur ekonomisk synpunkt.[45] I RN 1968 6:5 ansågs en försäljning till en kommun ha skett redan i och med ett preliminärt och ej bindande köpeavtal. Lösningen var motiverad av materiella skäl och var till den skattskyldiges fördel.

Endast i undantagsfall — se RN 1968 6:5 och RÅ 1971 fi not 1653[46] — kan RR:s praxis sägas stå i strid med den civilrättsliga metoden att angripa liknande problem. RR har i stort sett lyckats uppnå skatterättsligt funktionella lösningar, som är förutsebara. De civilrättsliga reglerna om ägarbefogenheternas övergång från säljare till köpare ger utrymme för att uppnå skatterättsligt acceptabla lösningar vid realisationsvinstbeskattningen, som är grun-

[42] Se RÅ 1929 fi not 2003 och RÅ 1956 fi not 550.

[43] Se RÅ 1950 fi not 626, RÅ 1951 fi not 1373, RÅ 1956 fi not 1604 och RÅ 1960 fi not 794. Resning har även medgetts när säljaren tvingats betala skadestånd till köparen (RÅ 1954 fi not 865) och till en hyresgäst (RÅ 1956 fi not 17) samt när säljaren på grund av köparens insolvens inte fick full betalning (RÅ 1951 fi not 1482 och RÅ 1958 fi not 413).

[44] Jfr RÅ 1975 ref 54, där RR satte ner en taxering inom den ordinarie processens ram, när en fordran som uppkommit genom en rörelseförsäljning sedermera blivit värdelös genom omständigheter, som inträffade efter beskattningsårets utgång. Vid beskattningsårets utgång synes fordran möjligen ha varit värd sitt nominella belopp. Se närmare om dessa frågor i RegR:t Petréns särskilda yttrande i målet.

Det är tveksamt om man alltid har möjlighet att få sin taxering omprövad med stöd av extraordinär besvärsrätt enligt 100 § TL. Om omständigheterna inträtt efter beskattningsårets utgång (jfr RÅ 1975 ref 54), är det tveksamt om den skattskyldige har extraordinär besvärsrätt. Det är oklart om 100 § 7 p TL, som ligger närmast till hands att åberopa, är tillämplig i dessa fall. I förarbetena är denna situation inte berörd. Lagstiftaren förutsatte emellertid att dessa besvärsregler inte skulle tillämpas lika strängt som resningsreglerna. (SOU 1955:51 s 204.) Det är därför inte otänkbart att 100 § 7 p TL kan tillämpas på dessa fall. Rättsläget är oklart och det föreligger inga avgöranden i denna fråga i RR. Se närmare om denna fråga, Englund. Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning s 232 ff. Det spelar dock mindre roll att rättsläget är oklart, eftersom resning kan beviljas i dessa fall.

[45] Se ovan s 136.

[46] Se ovan s 136.

dade på civilrättsliga principer. RR har medgett resning i sådana fall, där realisationsvinstbeskattningen lett till materiellt stötande resultat för säljaren. Genom denna säkerhetsventil har det mindre betydelse om fastigheten återgår till säljaren eller om försäljningslikviden förändras efter det att säljarens taxering vunnit laga kraft.

3.4.5 Den löpande fastighetsbeskattningen

Inkomstbeskattningen av en fastighet med undantag av realisationsvinstskattereglerna kallas i fortsättningen för den löpande fastighetsbeskattningen. Denna regleras i 21, 22, 24, 25, 28, 29, 45 och 47 §§ i kommunalskattelagen. Man utgår i princip ifrån att det är ägaren som skall beskattas för fastighetens inkomster. Det saknas dock bestämmelser som reglerar från vilken tidpunkt köparen — och inte längre säljaren — skall anses vara fastighetens ägare.[47]

I praxis har man tagit ställning till denna fråga genom att avgöra vid vilken tidpunkt äganderätten övergått till köparen. Vägledande är RÅ 1950 ref 5 II.

C sålde vissa fastigheter enligt ett köpekontrakt, som var daterat i juli 1942, till Kronobergs landsting. Enligt köpeavtalet skulle äganderätten till fastigheterna övergå till köparen på tillträdesdagen den 1.10.1943, då köpeskillingen skulle erläggas och köpebrev utfärdas.[48] Tillträdesdagen skulle vara avgörande för vem som skulle betala på fastigheterna belöpande skatter o dyl. Samtidigt hyrde landstinget de utrymmen det behövde för tiden fram till tillträdet. Köpet var bindande för köparen endast under förutsättning att 1942 års lagtima landsting godkände avtalet, vilket skedde under 1942. Sedan landstinget erlagt köpeskillingen på tillträdesdagen den 1.10.1943, utfärdade säljaren köpebrev.

Vid inkomsttaxeringen 1944 yrkade C procentavdrag och värdeminskningsavdrag för tiden 1.1.—30.9.1943.

RR uttalade, att han innehaft fastigheterna med äganderätt t o m

[47] I anvisningen till 47 § KL finns en bestämmelse, som reglerar hur garantibeloppet skall fördelas mellan säljare och köpare, om en fastighet bytt ägare under beskattningsåret. Denna regel säger dock endast att säljaren respektive köparen skall beskattas för garantibelopp under den tid de varit ägare till fastigheten.

[48] Förklaringen till att äganderätten skulle övergå till köparen först den 1.10.1943, var att säljaren först då hade innehaft fastigheterna i tio år. Han hoppades att försäljningen skulle anses ha skett den 1.10.1943 och att försäljningen därför skulle bli skattefri enligt då gällande realisationsskatteregler. Se ovan s 196 ff.

utgången av september 1943 och att han därför i princip var berättigad till de yrkade avdragen.[49]

Föredraganden i målet, Lagergren, har förklarat att RR resonerade på följande sätt i detta mål:

> Eftersom äganderätten enligt parternas överenskommelse skulle övergå först ett år efter avyttringen, betraktades det väl som självklart, att säljaren under sistberörda år skulle äga tillgodoföra sig värdeminskningsavdrag, procentavdrag o. s. v.[50]

RR ansåg att säljaren skulle beskattas för fastigheternas inkomster och garantibelopp fram till den tidpunkt då äganderätten skulle övergå till köparen i enlighet med köpeavtalet. Om parterna däremot inte uttryckligen kommit överens om någon särskild tidpunkt för äganderättens övergång, anser Lagergren att denna övergått till köparen redan i och med köpekontraktets upprättande.[51] Denna uppfattning har stöd i senare praxis.

I RÅ 1969 fi not 2166 förvärvade ett bolag och en medpart en fastighet genom ett köpekontrakt dagtecknat den 10.12.1958. Tillträde skulle ske den 1.7.1959, då den resterande köpeskillingen skulle erläggas. Frågan gällde i målet, om en av köparna, ett bolag, skulle erlägga garantibelopp för tiden den 10.12.1958—30.4.1959.

PN påförde bolaget garantibelopp för tiden den 10.12.1958—30.4.1959.

KR:

> Av det i målet åberopade, mellan vbde säljare samt bolaget och medpart såsom köpare 10/12 58 upprättat köpekontrakt framgår, att köparna skulle å kontraktsdagen såsom handpenning kontant erlägga 20 000 kr, att tillträdet av fastigheten skulle ske 1/7 59, att köparna skulle å tillträdesdagen erlägga återstående del av köpeskillingen eller 560 000 kr samt att säljaren, sedan köparna fullgjort köpeskillingslikviden enl vad sålunda avtalats, skulle å tillträdesdagen till köparna överlämna kvitterat köpebrev jämte övriga för lagfarts vinnande erforderliga handlingar. Vidare har i målet företetts ett av säljaren 1/7 59 utfärdat köpebrev, i vilket säljaren förklarat att, enär köpeskillingen blivit till fullo gulden, densamma kvitterades och fastigheten tillägnades köparna med full äganderätt

[49] Domstolen kvittade dock dessa avdrag mot del av den realisationsvinst, som C rätteligen borde ha beskattats för vid 1944 års taxering. TI hade dock inte uppmärksammat att denna realisationsvinst skulle beskattas vid 1944 års taxering och inte vid 1943 års taxering som han yrkade i RÅ 1950 ref 5 I. (Jfr ovan not 32.) Det förelåg därför inget yrkande i målet om att C skulle beskattas för realisationsvinst vid 1944 års taxering.

[50] Lagergren SvSkT 1950 s 327. Se även RÅ 1958 fi not 1569.

[51] Lagergren SvSkT 1950 s 327 not 2. Han stöder sig på rättsfallet RÅ 1937 fi not 670.

att genast tillträdas. Bolaget kan med hänsyn till ovan angivna omständigheter vid förvärvet av fastigheten icke anses skyldig att utgiva kommunal inkomstskatt för den bolaget tillhöriga fastighetsdelen för tid före 1/7 59.

RR:

Enär vad i målet förekommit icke är av beskaffenhet att fritaga bolaget från skyldighet att från dagen för köpekontraktet upptaga garantibelopp för fastighetsdelen som inkomst, prövar RegR lagligt att med undanröjande av KR:s utslag fastställa PN:s beslut.[52]

Köpet var beroende av att köpeskillingen betalades. Detta svävarvillkor tillmättes ingen särskild betydelse av RR, utan bolaget beskattades för garantibeloppet fr o m den tidpunkt då köpekontraktet undertecknades.

Enligt den äldre civilrättsliga uppfattningen ansågs äganderätten slutgiltigt ha övergått till köparen, när köpets suspensiva villkor upphörde att gälla. Enligt skatterättslig praxis skall köparen beskattas för fastighetens inkomster och garantibelopp fr o m den tidpunkt äganderätten övergått till köparen i enlighet med parternas uttryckliga överenskommelse i köpekontraktet. Om köpeavtalet inte innehåller någon *uttrycklig* överenskommelse om äganderättens övergång, anses denna ha övergått redan i och med köpekontraktets undertecknande. Denna uppfattning har inte något stöd i den äldre civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång. Detta är märkligt mot bakgrund av att utgången i bl a RÅ 1950 ref 5 har motiverats med att äganderätten övergått eller inte övergått till köparen.

RN har i en anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna, RN 1960 3:2, gett uttryck för en uppfattning som mera konsekvent ansluter till den äldre civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång:

Jämlikt 47 § sista stycket kommunalskattelagen skall, därest fastighet förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, garantibeloppet jämkas med hänsyn härtill. Härav följer att — vid försäljning — garantibeloppet skall fördelas mellan säljaren och köparen i förhållande till den tid av året en var av dem varit ägare till fastigheten. Frågan om vid vilken tidpunkt äganderätten till fastigheten skall anses ha övergått till köparen bör härvid bedömas efter civilrättsliga regler. Om annat icke angives i köpekontraktet, får äganderätten

[52] Se även RÅ 1974 A not 162.

> anses ha övergått i och med att kontraktet upprättats. Om däremot äganderättens övergång enligt köpekontraktet gjorts beroende av att visst villkor uppfylles — t. ex. att köpeskillingen erlägges — eller om i köpekontraktet tidpunkten för äganderättens övergång eljest bestämts till viss framtida dag, bör den sålunda bestämda dagen för äganderättens övergång anses avgörande för fördelningen av garantibeloppet mellan säljaren och köparen.

RN betonade att garantibeloppet skulle fördelas mellan säljare och köpare med utgångspunkt från den tidpunkt, då äganderätten slutgiltigt övergått till köparen. RN:s uttalande står dock i strid med RR:s praxis. RR anser ju inte — till skillnad ifrån RN — att ett villkor varigenom köpet är beroende av köpeskillingens erläggande skall beaktas vid garantibeskattningen.

I RÅ 1975 ref 43, som rörde ett helt annat problem, nämligen till vilket beskattningsår en fastighetslikvid skulle hänföras i en tomtrörelse, uttalade RR i sina domskäl och i rubriken till målet att äganderätten enligt köpekontraktet skulle övergå till köparen vid en viss tidpunkt. Under rättsfallet hänvisas bl a till RÅ 1950 ref 5. Den löpande inkomstbeskattningen var emellertid inte uppe till bedömning i målet. Förklaringen till att RR trots detta betonar att parterna kommit överens om att äganderätten skulle övergå till köparen vid en framtida tidpunkt, kan vara att domstolen velat påpeka att en sådan klausul kan få betydelse vid tillämpningen av andra skatteregler. Detta skulle peka på att den löpande fastighetsbeskattningen idag fortfarande sker efter de principer som RR fastslog i RÅ 1950 ref 5. Om parterna uttryckligen kommit överens om att äganderätten skall övergå till köparen vid en framtida tidpunkt, beskattas köparen för fastighetens avkastning och garantibelopp fr o m denna tidpunkt. Annars inträder skattskyldigheten för köparen i och med att ett bindande köpekontrakt föreligger.

RR:s praxis angående äganderättens övergång vid fastighetsbeskattningen har analyserats och diskuterats relativt ingående i doktrinen. Sandström är starkt kritisk. Beträffande RÅ 1950 ref 5 uttalar han följande med utgångspunkt från Lagergrens förklaring[53] till utgången i målet:

> Det är emellertid varken logiskt eller självklart, att köpekontraktets avfattning skulle just i detta fall medföra den angivna konsekven-

[53] Se ovan s 207.

> sen. Här förelåg ju ett vanligt fall av äganderättens successiva övergång, i det att densamma villkorligt (partiellt) övergick genom köpekontraktet för att sedan slutgiltigt övergå vid en senare tidpunkt. Varför har man då ansett den äganderättens villkorliga (partiella) övergång, som skett genom köpekontraktet, icke böra i detta fall tillmätas betydelse ehuru så eljest sker, utan istället ansett avgörande vara den slutgiltiga äganderättsövergång som skett å den i köpekontraktet angivna dagen? På denna fråga har intet svar lämnats. Man kan blott konstatera, att regeringsrätten i detta mål avlägsnat sig rätt långt från den uppfattning, lagrådet år 1921 uttalat och vartill regeringsrätten i övrigt synes ha tidigare anslutit sig.[54]

Sandström förordar att man vid fastighetsbeskattningen, realisationsvinstbeskattningen och förmögenhetsbeskattningen alltid skall anse köparen som fastighetens ägare i och med att köpekontrakt upprättats på grund av att äganderätten då övergått villkorligt till köparen.[55] Sandström försöker följaktligen lösa problemen genom begreppsjuridiskt färgade resonemang. I Sandströms framställning saknas andra relevanta argument för hans uppfattning. Han konstaterar emellertid i polemik mot RN:s ovan citerade uttalande, att man inte kan bedöma äganderättens övergång enligt civilrättsliga regler, "eftersom de civilrättsliga reglerna gestalta sig olika allteftersom fråga är om lagfartsärenden eller om äganderättens övergång i andra sammanhang". Detta uttalande talar dock för att det kanske även vore naturligt att ha olika lösningar i skatterätten.[56] Sandström är emellertid inte intresserad av att undersöka, varför man har skilda lösningar i olika civilrättsliga sammanhang eller, om det möjligen finns några skäl som talar för att det vore funktionellt med att ha olika lösningar även i skatterätten.

Ljungberg utgår ifrån att köpebrevet är den viktigaste överlåtelsehandlingen i civilrättsligt hänseende.[57] Han menar att man i civilrätten inte anser sig behöva hävda en bestämd mening, om vem som skall betecknas som fastighetens ägare efter den tidpunkt köpekontrakt upprättats. Först när köpebrev föreligger är det klart att köparen skall anses som fastighetens ägare.[58] Han anser att köpekontraktet undantagslöst synes ha varit bestäm-

[54] Sandström SN 1967 s 370 f.
[55] Se även Sandström SN 1967 s 376 ff.
[56] Sandström SN 1967 s 372.
[57] Ljungberg SvSkT 1964 s 166 ff.
[58] Ljungberg SvSkT 1964 s 168 f.

mande för den tidpunkt då fastigheten skall anses ha övergått till den nye ägaren i skatterättsligt hänseende.[59] Sedan diskuterar han om det är möjligt att ändra inriktningen för skatterättslig praxis därhän, att köparen betraktas som ny ägare till fastigheten först fr o m dagen för köpebrevets utfärdande. Därigenom skulle man enligt Ljungberg uppnå en enhetlighet mellan civilrättslig och skatterättslig praxis i så måtto att köparen upptogs såsom ny ägare först fr o m den dag, då överlåtelsen blev definitiv.[60]

Enligt Ljungberg finns det emellertid starka skatterättsliga skäl som talar för att det är naturligt att betrakta köparen som ägare till fastigheten redan i och med köpekontraktet. Han påpekar bl a att man ofta måste relativt snabbt och tveklöst avgöra vem som skall betecknas som fastighetens ägare. För att uppnå detta syfte ligger det närmast till hands, rent praktiskt, att man anknyter rättsföljderna till köpekontraktet.[61] Han betonar vidare att viktiga ekonomiska rättsverkningar uppkommer redan i och med köpekontraktet och att dessa rättsföljder påverkar såväl köparens som säljarens inkomst- och förmögenhetsförhållanden.[62] Ljungberg menar att det därför knappast är en framkomlig väg att ändra skatterättslig praxis så att större enhetlighet mellan skatterätt och civilrätt kan uppnås.[63]

Han drar sammanfattningsvis följande slutsatser:

> Det är givet, att den sålunda förefintliga bristen på överensstämmelse vid tillämpningen i nu ifrågavarande avseende av de civilrättsliga och skatterättsliga reglerna måste föranleda misstag och osäkerhet vid deklareringen och jämväl för taxeringsmyndigheterna verka vilseledande.
>
> Under sådana omständigheter förefaller det högeligen önskvärt, att lagstiftningen härvidlag ingrepe på sådant sätt, att alla av problemet berörda parter finge klart besked, hur saken i aktuella fall skall behandlas, därvid jämväl den tolkning av 35 § KL, som RÅ 1950 ref. 5:I givit uttryck åt och som ej är så nära till hands liggande, torde böra komma i blickpunkten.
>
> Hur en lagstiftning på detta gebit skall utformas, är emellertid ett nog så komplicerat spörsmål. En tillfredsställande lösning på det

[59] Ljungberg SvSkT 1964 s 168. Denna reservationslösa uppfattning stämmer dock inte med författarens tidigare analys av RÅ 1950 ref 5. Se Ljungberg SvSkT 1964 s 165.
[60] Ljungberg SvSkT 1964 s 169.
[61] Ljungberg SvSkT 1964 s 169.
[62] Ljungberg SvSkT 1964 s 169 f.
[63] Ljungberg SvSkT 1964 s 170.

> problemet synes därför knappast möjlig utan en förutgången utredning i ämnet.[64]

Ljungbergs framställning är inriktad på att finna enhetliga lösningar, som är ändamålsenliga ur skattesynpunkt.[65] Han menar dock att de skatterättsliga lösningarna, som praxis ger uttryck för, är funktionella. Han betonar samtidigt att det är mindre tillfredsställande ur rättssäkerhetssynpunkt, att den bristande överensstämmelsen mellan civilrätt och skatterätt lätt leder till osäkerhet och misstag både från skattemyndigheternas och de skattskyldigas sida. Ljungberg vill lösa dessa problem genom lagstiftning. Han tar emellertid inte ställning till hur reglerna, som man skall införa, bör vara utformade.

Fogelklou utgår ifrån den äldre inställningen i civilrättslig doktrin till äganderättens övergång.[66] Fogelklous framställning är mycket starkt inriktad på att beskattningen skall vara funktionellt utformad.[67] Han betonar att man måste tänka sig olika lösningar vid förmögenhetsbeskattningen och inkomstbeskattningen.[68] För inkomstbeskattningens del förordar han att fastighetens intäkter och kostnader fördelas med utgångspunkt från tillträdesdagen:

> Det borde ju för kontrahenterna framstå som naturligast att i detta typfall också poster av ovan angivet slag (garantibelopp, värdeminskningsavdrag etc) i skattehänseende fördelades mellan kontrahenterna på samma sätt som fastighetens inkomster och utgifter i övrigt. I nu angiven situation måste väl i allt fall säljaren såsom brukare eller nyttjanderättshavare (se ordalydelsen i 21 § första st KL) rimligtvis beskattas med beaktande av fastighetens på tiden till tillträdesdagen belöpande inkomster och utgifter i övrigt. Och jag har svårt att föreställa mig annat än att åtminstone regelmässigt i praktiken säljaren hittills brukat deklarera för inkomster och utgifter intill tillträdesdagen i enlighet härmed. Det förefaller som om

[64] Ljungberg SvSkT 1964 s 170 f.

[65] Han betonar för övrigt på s 170: "Efter denna sammanfattande redogörelse för fakta och förhållanden kring frågan om köpekontraktets och köpebrevets inbördes ställning med hänsyn till tiden för äganderättsövergången vid fastighetsköp, torde kunna konstateras, att den skiljaktighet, som härvidlag framträder vid tillämpningen av civilrättsliga och skatterättsliga regler, bottnar i dessa reglers olika funktioner och icke torde böra hänföras till något principiellt motsatsförhållande dem emellan."

[66] Fogelklou SvSkT 1969 s 1 ff. I en tidigare artikel (SvSkT 1965 s 488 ff) hävdade Fogelklou att det — med hänsyn till den moderna civilrättsliga uppfattningen om äganderättens övergång — låg närmast till hands att betrakta köparen som ägare såväl i civilrättsligt som skatterättsligt hänseende först i och med likvidens erhållande och köpebrevets utfärdande. Han menade dock att köpekontraktet skulle vara avgörande för skattskyldighetens inträde vid realisationsvinstbeskattningen. Den förstnämnda uppfattningen har han dock övergett i 1969 års artikel.

[67] Se särskilt Fogelklou SvSkT 1969 s 11 f.

[68] Fogelklou SvSkT 1969 s 10 ff.

> hithörande frågor i vad gäller inkomstbeskattningen närmare borde utredas och övervägas. Framförallt är det angeläget att det klarläggs, om den i skatterättslig praxis föreliggande, mot den civilrättsliga grundsatsen avvikande principen, att äganderättsövergången anses uppskjuten till angiven framtida tidpunkt för den händelse i köpekontraktet intagits en uttrycklig bestämmelse därom, också fortsättningsvis skall anses gällande. Innan klarhet föreligger på denna punkt, kommer en betydande rättsosäkerhet att råda på detta praktiskt mycket viktiga område. Såsom omständigheterna nu utvecklat sig i detta problemkomplex, vilket inte tycks vara så alldeles lätt att komma till rätta med, synes den av Ljungberg på sin tid framförda tanken om en lagstiftningsåtgärd i ämnet vara värd att noga övervägas.[69]

Fogelklou anför starka skäl för att man borde beskatta köparen för fastighetens avkastning och garantibelopp fr o m tillträdesdagen vid den löpande fastighetsbeskattningen.

Welinder pläderar för att man skall anknyta garantibeskattningens övergång från säljare till köpare till tillträdet.[70] Han betonar att om man beskattar köparen för garantibelopp redan fr o m köpekontraktets upprättande, även om han inte samtidigt erhåller fastighetens avkastning, då kan han ej utnyttja procentavdraget, och då blir garantibeskattningen helt effektiv. Det är därför enligt Welinder rimligare att beskatta köpare för garantibeloppet fr o m tillträdet.[71]

Det finns flera förslag till lösningar i doktrinen. Sandström förordar att köparen alltid skall beskattas som fastighetens ägare fr o m tidpunkten för köpekontraktets upprättande. Ljungberg tar inte direkt ställning i denna fråga utan rekommenderar att frågan löses lagstiftningsvägen. Fogelklou anser att köparen skall beskattas för fastighetens avkastning och för garantibelopp fr o m tillträdet. Welinder förordar samma lösning som Fogelklou beträffande garantibeskattningen. Samtliga dessa författare har dock alltför mycket varit inriktade på att utröna — och som argument åberopa — tidpunkten när äganderätten gått över villkorligt eller slutgiltigt till köparen.[72] Enligt den moderna civilrättsliga inställningen övergår inte äganderätten till köparen vid

[69] Fogelklou SvSkT 1969 s 11 f. Det typfall han talar om kännetecknas av att avräkningen mellan säljare och köpare sker med utgångspunkt från tillträdesdagen.
[70] Welinder I s 32.
[71] Welinder I s 32.
[72] Även Welinder utgår ifrån denna uppfattning. Se Welinder I s 32.

någon bestämd tidpunkt. Man är därför tvingad att bestämma sig för vilken av köparen och säljaren, som skall beskattas såsom fastighetens ägare vid olika tidpunkter utifrån skatterättsliga överväganden. Det spelar sedan ingen roll att man i en del civilrättsliga sammanhang funnit det mest funktionellt att knyta an olika rättsverkningar till köpekontraktet respektive köpebrevet.[73] De överväganden som ligger bakom dessa lösningar behöver ju i och för sig inte ha relevans i skatterättsliga sammanhang.

Mot denna bakgrund är det svårt konstruera enhetliga skatterättsliga lösningar, som bygger på civilrätten, eftersom det saknas enhetliga lösningar i civilrätten.

Det synes dock vara lämpligt att först undersöka den möjlighet till funktionella lösningar, som den moderna civilrättsliga läran om ägarbefogenheternas övergång ger, innan man överväger lagstiftning.

Jag skall nu belysa vilken betydelse övergången av olika ägarbefogenheter kan tillmätas vid fastighetsbeskattningen och vilken eller vilka lösningar som är mest ändamålsenliga ur skatterättslig synvinkel vid en samlad bedömning, där man bl a tagit hänsyn till såväl civilrättsliga som skatterättsliga tolkningsdata.[74]

Jag har valt att diskutera betydelsen av följande händelser: 1. köpekontraktets upprättande, 2. tillträdet, 3. köpebrevets upprättande, 4. äganderätten övergår till köparen i enlighet med parternas uttryckliga överenskommelse i köpekontraktet.

1. När ett för båda parter bindande köpekontrakt föreligger, kan de tvinga varandra att fullfölja sina åtaganden enligt avtalet.[75] Köpekontraktet är det viktigaste momentet, som konstituerar, att köparen är skyddad mot säljarens utmätnings- och konkursborgenärer vare sig köpet är svävande eller ej.[76] Köparen måste dock vara på sin vakt, om han vill behålla fastigheten, för den händelse säljarens borgenärer inleder exekutiva åtgärder mot fastigheten. Om köparen går i konkurs ingår fastigheten i hans konkursbo.[77] Säljaren kan i strid med avtalet sälja fastigheten vidare och upplåta begränsade sakrätter i fastigheten, men köparen kan förekomma sådana transaktioner genom att omedelbart

[73] Jfr ovan s 183 ff.
[74] Jfr ovan s 189.
[75] Se tablån A (1) och B (1).
[76] Se tablån A (5)—(7) och B (5)—(7).
[77] Se tablån A (8) och B (8).

söka lagfart.[78] Möjligheten att faktiskt förfoga över fastigheten tillkommer i allmänhet liksom ansvaret för faran säljaren fram till tillträdet.[79]

Ur skatterättslig synpunkt är det betydelsefullt att köpare och säljare är bundna gentemot varandra, när ett giltigt köpekontrakt föreligger. Hävningsklausuler och andra återgångsanledningar torde endast i undantagsfall leda till att fastigheten återgår till säljaren. Om parterna undertecknat ett köpekontrakt fullföljs köpet sannolikt i de flesta fall. Detta faktum har helt riktigt tillmätts stor betydelse vid arvsbeskattningen och vid realisationsvinstbeskattningen.[80]

2. I och med tillträdet får köparen normalt fastigheten i sin hand, dvs han övertar utnyttjandet av fastigheten, uppbär avkastningen, står för fastighetens omkostnader och för faran.[81] Detta följer av de dispositiva reglerna i 4:10 och 11 JB.[82]

Tillträdet har m a o mycket viktiga ekonomiska rättsverkningar, som är betydelsefulla vid beskattningen av fastighetens avkastning.

I förarbetena till 1970 års jordabalk övervägde man att dispositivt fördela alla skatter, som belöpte på fastigheten, med utgångspunkt från tillträdesdagen.[83] Sedan lagrådet[84] påpekat att denna regel skulle medföra betydande tillämpningssvårigheter, beslöt departementschefen[85] att regeln i 4:10 JB inte skulle omfatta den inkomstskatt som belöpte på fastigheten. Departementschefen menade att denna fråga istället borde avgöras med stöd av

[78] Se tablån A (3)—(4) och B (3)—(4).
[79] Se tablån A (2) och B (2).
[80] Se ovan s 193 ff och s 196 ff.
[81] Se tablån D (2).
[82] Innan nya jordabalken trädde ikraft reglerades ofta avkastningens och utgifternas fördelning mellan säljare och köpare på motsvarande sätt i köpeavtalet. Om avtalsbestämmelser saknades ansågs civil avkastning (arrendeavgifter, nyror och andra inkomster) som förföll före tillträdesdagen tillkomma säljaren och efter denna tidpunkt köparen. Naturlig avkastning (de produkter fastigheten producerar) som fastigheten frambringade före tillträdesdagen tillföll säljaren, därefter tillkom avkastningen köparen. Utgifter som förföll till betalning före tillträdesdagen betalades i allmänhet av säljaren och de som skulle betalas därefter var köparen skyldig att erlägga. Se närmare om tidigare praxis SOU 1947:38 s 193 ff.

Man bör dock observera att 4:10 JB inte reglerar hur ränta på lån mot inteckningssäkerhet skall regleras mellan säljare och köpare. I jordabalkspropositionen uttalades att det inte gjort sig gällande något behov av en sådan regel. Se prop 1970:20 del B s 189. Jfr Westerlind s 350 f. I praktiken torde dock även räntebetalningarna fördelas på samma sätt som övriga utgifter, dvs med utgångspunkt från tillträdesdagen. Jfr SOU 1947:38 s 196.

[83] Lagberedningen lanserade denna lösning i 1947 års jordabalksförslag. Se SOU 1947:38 s 17 och s 195. Denna regel återkom sedan i 1960 och 1963 års jordabalksförslag. Se SOU 1960:24 s 21 och SOU 1963:55 s 17.
[84] Prop 1970:20 del A s 214 f.
[85] Prop 1970:20 del B s 190.

skatterättsliga regler och inte genom civilrättslig lagstiftning.[86]

Det är emellertid intressant att konstatera att man i förarbetena till jordabalken avsåg att lösa inkomstbeskattningens problem genom att knyta an olika skatterättsliga rättsverkningar till tillträdet.

3. När köparen betalt köpeskillingen utfärdar säljaren vanligen köpebrev. I allmänhet sker det i anslutning till tillträdesdagen. Säljarens eller köparens hävningsrätt på grund av bestämmelser i köpekontraktet upphör i och med att köpebrevet utfärdas, såvida inte hävningsklausulen upprepas i köpebrevet.[87] Köparen kan i allmänhet beviljas lagfart sedan köpebrev utfärdats. Lagfarten legitimerar köparen utåt som fastighetens ägare.[88] Köparen har emellertid redan före köpebrevets utfärdande och lagfartens beviljande en stark faktisk ställning. Man kan i praktiken utgå ifrån att ett fastighetsköp kommer att fullföljas i de flesta fall i och med att parterna är bundna gentemot varandra. Den formella legitimation som köparen får sedan han beviljats lagfart på grundval av köpebrevet är mot denna bakgrund inte särskilt betydelsefull vid en skatterättslig bedömning. Viktigare är emellertid att avtalade hävningsvillkor ofta upphör att gälla genom att de inte upprepas i köpebrevet.

4. I de flesta fall använder sig säljare och köpare av dubbla köpehandlingar vid fastighetsköp. En klausul i köpekontraktet, om att köpebrev senare skulle utfärdas, tolkades även före nya JB:s ikraftträdande, som att köpet var beroende av att köpeskillingen erlades.[89] Om köparen inte betalade i tid, kunde säljaren häva köpet.[90] Denna regel återfinns numera i 4:5 JB. Det finns naturligtvis andra villkor än de, som jag behandlat här, som kan

[86] Depchefen uttalade: "I 10 § tredje stycket i beredningens förslag ges en regel om köparens ansvar för bl. a. skatter, som utgår för fastigheten. Härmed torde åtminstone i första hand ha åsyftats den kommunala fastighetsskatten. Den kommunala beskattningen av fastigheter är emellertid numera inarbetad i den kommunala inkomstskatten. Det låter sig som regel inte utan vidare göra att från denna skatt skilja ut någon viss del som hänför sig till inkomsttagarens fastighet. Skattens storlek kommer dessutom under alla förhållanden att påverkas av skilda omständigheter, som inte hänger samman med fastigheten. I den mån man kan säga att den ifrågavarande skatten utgår för fastigheten — vilket är en förutsättning för att beredningens regel skall vara tillämplig — kan det knappast komma ifråga att fördela den mellan säljare och köpare med hänsyn till vad som belöper på tid före resp. efter tillträdesdagen. Om parterna inte reglerat frågan i köpeavtalet, torde man i stället ha att falla tillbaka på skatterättens regler om skattskyldigheten. Med hänsyn härtill har jag inte ansett motiverat att ange skatter som exempel på pålagor som omfattas av den nu aktuella regeln." Prop 1970:20 del B s 190.

[87] Se 4:6 JB.

[88] Se tablån E (3) och E (5).

[89] SOU 1947:53 s 175. Jfr Westerlind s 304.

[90] Se Vahlén, Fastighetsköp s 82.

ge säljare eller köpare hävningsrätt. Exempelvis kan fånget vara beroende av om viss framtida händelse inträffar eller ej. Vidare kan köparen eller säljaren förbehålla sig rätten att ångra sig inom en tvåårsperiod. Uttrycket äganderättens slutliga övergång betecknade m a o bara att säljarens eller köparens hävningsrätt hade upphört att gälla.[91]

En klausul om att äganderätten skulle övergå till köparen vid en viss framtida tidpunkt, skulle kunna tänkas innebära att endera parten avsåg att förbehålla sig hävningsrätt fram till denna tidpunkt. Om man studerar exempelvis RÅ 1950 ref 5 framgår dock att de hävningsvillkor, som denna klausul skulle kunna tänkas ge uttryck för, i allmänhet var reglerade genom andra bestämmelser i köpekontraktet.[92]

En äganderättsklausul kan därför knappast ha haft någon självständig väsentlig funktion.

Enligt nuvarande regler i 4 kap 3 § 1 p JB måste ett hävningsvillkor tas in i köpekontraktet för att bli giltigt. Departementschefen betonade i jordabalkspropositionen att det är viktigt att parterna anger i köpehandlingen under vilka förhållanden köpet skall kunna hävas.[93] En klausul om äganderättens övergång är oprecis och uppfyller därför knappast detta krav. Det är därför tveksamt om en sådan klausul skulle tillmätas betydelse som ett hävningsförbehåll.[94]

Föredraganden i RÅ 1950 ref 5 gör gällande, att eftersom äganderätten skulle övergå till köparen vid tillträdet i detta mål, var det självklart att det även var avsett att säljaren skulle äga rätt att tillgodoföra sig värdeminskningsavdrag, procentavdrag m m fram till denna tidpunkt.[95] Detta var dock inte någon direkt följd av att säljaren förbehållit sig äganderätten fram till tillträdet. Säljaren skulle enligt köpekontraktet stå för fastighetens skatter o dyl. Samtidigt hyrde landstinget de utrymmen det behövde i byggnaderna av säljaren för tiden fram till tillträdet. Av dessa

[91] Se ovan vid not 15.
[92] Se ovan s 206.
[93] Prop 1970:20 B s 144 f.
[94] Möjligen kan man mena att en äganderättsklausul i kombination med en klausul om att köpebrev senare skall erhållas, klargjorde att säljaren avsett att förbehålla sig hävningsrätten fram till dess köpeskillingen erlagts. Det förelåg dock i praxis redan innan regeln i 4:5 JB infördes en mycket stark presumtion för att köpet var beroende av köpeskillingens erläggande, om parterna i köpekontraktet angav att köpebrev senare skulle utfärdas. Se SOU 1947:38 s 175. Om det däremot framgår tolkningsvis av köpehandlingen att säljaren förbehållit sig hävningsrätten, är det dock troligt att äganderättsklausulen tillmäts relevans.
[95] Lagergren SvSkT 1950 s 327.

överenskommelser framgick att parterna utgått ifrån att säljaren skulle ha rätt att göra avdrag för alla kostnader under denna tidsperiod.

RR:s praxis är vidare inkonsekvent ur civilrättslig synvinkel i så måtto att suspensiva villkor som enligt den äldre civilrättsliga inställningen ansågs uppskjuta äganderättens övergång inte beaktas, medan däremot en ur civilrättslig synpunkt betydelselös äganderättsklausul i köpekontraktet tillmäts relevans.

Det saknas uppenbarligen både civilrättsliga och skatterättsliga skäl för att anse att en äganderättsklausul i köpekontraktet skall medföra att fastigheten anses avyttrad vid den löpande fastighetsbeskattningen, när äganderätten enligt parternas avtal övergått till köparen.

Genomgången under punkterna 1—4 visar att betydande ägarbefogenheter tillkommer köparen redan i och med köpekontraktet. I och med tillträdet övertar i allmänhet köparen dispositionsrätten över fastigheten. De ägarbefogenheter som normalt tillfaller köparen först vid senare tillfällen har endast marginell skatterättslig betydelse.

De ägarbefogenheter som torde vara av särskild betydelse vid fastighetsbeskattningen tillkommer köparen dels vid tidpunkten för köpekontraktets undertecknande och dels vid tillträdet.

I kommunalskattelagen är det fastighetens avkastning som beskattas. Fastighetens ägare beskattas för fastighetens verkliga eller beräknade intäkter samtidigt som han i princip får avdrag för fastighetens kostnader.[96] Genom garantibeskattningen garanteras kommunen, där fastigheten är belägen, att en avkastning minst motsvarande 2 % av taxeringsvärdet blir taxerad där. Garantibeskattningen är m a o intimt förknippad med beskattningen av fastighetens avkastning. Det vore därför naturligt att köparen beskattas för garantibelopp från samma tidpunkt som gäller för fastighetens avkastning.

Om köparen skall beskattas för fastigheten fr o m köpekontraktets upprättande leder detta till problem, om köparen inte disponerar över fastigheten från och med denna tidpunkt. Säljaren anses i så fall vid detta tillfälle inte vara fastighetens ägare i

[96] Se 21—23, 24—26 och 28—30 §§ KL. Enligt 25 § 3 mom KL får en ägare av en schablonbeskattad en- eller tvåfamiljsfastighet endast avdrag för omkostnader i form av ränta på lånat och i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld och liknande avgäld.

skatteavseende. Om det är fråga om en hyresfastighet — som inte skall redovisas i förvärvskällan rörelse eller jordbruksfastighet — kan inte säljaren beskattas för hyresintäkterna såsom inkomst av annan fastighet, eftersom det förutsätter att han äger fastigheten. Äganderätten tillkommer dock köparen enligt praxis, om det inte förekommer en avtalsbestämmelse om äganderättens övergång i köpekontraktet. Man skulle eventuellt tänka sig att säljarens intäkter beskattas i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet. Denna fråga är dock inte besvarad i praxis.

Ifråga om de schablontaxerade villorna i 24 § 2 mom är läget ännu mer komplicerat.

Enligt 24 § 2 mom KL skall fastighetens ägare ta upp en schablonmässigt beräknad intäkt. Därigenom beskattas ägaren för att han kan disponera över fastigheten. Om han bor i fastigheten är det själva boendet som beskattas. Väljer han att inte bo i fastigheten, beskattas hans dispositionsrätt över fastigheten. I vissa fall, när det är omöjligt för honom att bo i fastigheten, kan han få den beräknade intäkten nedsatt med hänsyn till den omfattning fastigheten inte kunnat hyras ut eller användas. Lagtexten lyder:

> Har fastighet . . . och som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse eller till följd av ägarens avflyttning från orten eller annan sådan särskild omständighet icke kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan fastighet för uthyrning avsedd lägenhet icke kunnat uthyras, må den enligt första eller andra stycket beräknade intäkten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari fastigheten icke kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock icke ske.[97]

Av lagtexten framgår att det endast är i mer ovanliga situationer, som nedsättning kan ske. Den grund som ligger närmast till hands att åberopa, är att det föreligger "annan sådan särskild omständighet". Det framgår dock varken av förarbeten eller av praxis klart vad som menas med dessa uttryck.[98] Säljaren disponerar normalt över fastigheten även efter det köpekontraktet upprättats. Det är därför inte troligt att detta förhållande kan anses utgöra "annan sådan särskild omständighet" som skulle

[97] Se 24 § 2 mom 3 st KL.
[98] Se Sandström, Inkomstbeskattningen av villaägare s 56 f.

berättiga köparen till nedsättning av den beräknade intäkten.

Köparen beskattas normalt för fastighetens garantibelopp fr o m den tidpunkt då giltigt köpekontrakt upprättats. Det betyder att säljaren i praktiken bor gratis ur skattesynpunkt på fastigheten fram till dess han avflyttar. Hela skattebördan bärs då av köparen som inte disponerar över fastigheten. Dessa konsekvenser av RR:s praxis är märkliga, även om parterna kan ta hänsyn till dessa följder när de upprättar köpekontraktet. I praktiken beaktas dock i allmänhet inte dessa skatterättsliga konsekvenser i samband med fastighetsköp.

Säljaren uppbär — om parterna inte kommit överens om något annat — fastighetens avkastning och står för dess kostnader samt ansvarar för att fastigheten inte skadas eller försämras av våda under den tid fastigheten är i hans besittning. Köparen utgår m a o ifrån att han får tåla att fastigheten undergår normal förslitning under säljarens innehavstid fram t o m tillträdesdagen. Det framstår därför som naturligt att värdeminskningsavdragen normalt fördelas mellan säljare och köpare på samma sätt som övriga inkomster och utgifter borde delas upp, dvs med utgångspunkt från tillträdesdagen.[99]

De räntekostnader säljaren betalar för tiden fram till tillträdet kan han inte redovisa i förvärvskällan annan fastighet, eftersom han inte anses äga fastigheten i skatteavseende. Han får istället redovisa dem i förvärvskällan kapital. Hur övriga avdragsgilla kostnader skall redovisas hos säljaren är höljt i dunkel. Möjligen kan de — liksom hyresinkomsterna — eventuellt hänföras till tillfällig förvärvsverksamhet.

Köparen garantibeskattas för fastigheten i och med köpeavtalets upprättande. Den som köpt en konventionellt beskattad fastighet kan inte utnyttja procentavdraget under tiden fram till tillträdesdagen, eftersom fastighetens inkomster då uppbärs av säljaren. Om fastigheten disponeras av säljaren under större delen av beskattningsåret, är det möjligt att fastigheten inte ger tillräckligt med inkomster för att han skall kunna utnyttja procentavdraget till fullo.[100] Syftet med garantibeskattningen är att

[99] Se Fogelklou SvSkT 1969 s 11 f. Fogelklou menar att man i inkomstslaget jordbruksfastighet kan beskatta säljaren åtminstone som brukare eller nyttjanderättshavare (se ordalydelsen i 21 § KL) fram till tillträdesdagen.

[100] Jfr Welinder I s 32.

kommunen skall garanteras en viss del av fastighetens avkastning. Det vore därför naturligare att beskatta den som uppbär fastighetens avkastning för garantibeloppet.[101]

Gällande praxis synes bygga på ett missförstånd av den äldre civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång. Det är då naturligt att många haft svårt att förstå eller acceptera de principer RR tillämpar vid den löpande fastighetsbeskattningen.[102] RR:s praxis leder emellanåt till materiellt mindre tillfredsställande resultat.[103] Detta beror på att domstolen anknyter skatterättsliga rättsföljder till den tidpunkt, då äganderätten anses ha övergått till köparen trots att dessa lösningar ofta framstår som olämpliga vid en samlad skatterättslig bedömning.

Utredningen visar att köparen normalt disponerar över fastigheten i och med tillträdet och att det är naturligt att köparen och inte längre säljaren beskattas fr o m denna tidpunkt.[104]

Med tillträdesdagen menas här normalt den dag, då köparen bereds möjlighet att ta fastigheten i besittning enligt köpekontraktet.[105] Om köparen inte kan ta fastigheten i besittning p g a säljarens dröjsmål, påverkar detta förhållande inte köparens rätt till avkastningen och hans skyldighet att svara för fastighetens utgifter.[106] Enligt 4:13 JB skall säljaren ersätta köparen för dennes skada, om den förstnämnde utan skäl underlåter att avträda fastigheten i tid. Detta talar för att det finns föga anledning att frångå regeln att köparen skall beskattas fr o m den avtalade tillträdesdagen.

[101] Om fastigheten är schablonbeskattad kan fastighetsägaren få extra avdrag enligt 25 § 3 mom KL, om han varit mantalsskriven på fastigheten antingen under beskattningsåret eller under taxeringsåret. Om köpekontraktet är daterat den 1.1. och säljaren avflyttar efter den 1.11. under beskattningsåret, kan varken köpare eller säljare utnyttja detta avdrag. Köparen kan inte bli mantalsskriven på fastigheten varken under beskattningsåret eller under taxeringsåret, eftersom mantalsskrivningen bedöms utifrån var man var mantalsskriven den 1.11. året före beskattnings- resp taxeringsåret. Säljaren anses inte som fastighetens ägare i och med att köpekontraktet är underskrivet och kan därför inte medges avdrag.

[102] Se ovan s 209 ff.

[103] Se ovan s 218 ff.

[104] Det är knappast en framkomlig väg att utgå ifrån att nuvarande praxis är acceptabel p g a att säljaren och köparen ändå för det mesta kommer överens om att skatterna skall fördelas mellan dem med utgångspunkt från tillträdesdagen. Det är svårt att bestämma skatternas fördelning på ett rättvist sätt, eftersom de statliga inkomstskatteskalorna är progressiva och skattens storlek därför är beroende av köparens övriga inkomster. Säljaren måste då kanske kompensera köparen för den skatt denne erlagt utifrån köparens inkomstsituation och inte sin egen. Det kan åtminstone ur skatterättslig synpunkt vara mindre tillfredsställande. Köpebrevet är oftast den enda handling, som taxeringsmyndigheterna får kännedom om. Det leder i praktiken till att om den skattskyldige anger den tidpunkt, då köpebrevet utfärdades, som förvärvsdatum, så accepteras detta i strid mot RR:s praxis i stor utsträckning av taxeringsnämnderna. Jfr Ljungberg SvSkT 1964 s 170 not 2.

[105] Se Westerlind s 351.

[106] Se Westerlind s 351.

Regeln i 4:10 JB är dispositiv och parterna kan därför komma överens om att köparen skall tillträda fastigheten vid en annan tidpunkt än vad som är angivet i köpekontraktet. I dessa fall är det naturligt att utgå från den faktiska tillträdesdagen, eftersom köparen då normalt kan börja att disponera över fastigheten. Den löpande fastighetsbeskattningen fungerar på det sättet att antingen säljaren eller köparen beskattas och i så måtto har parterna motstridiga intressen. Ur fiskal synpunkt torde det i det långa loppet spela mindre roll om parterna i undantagsfall — trots motstridiga intressen — underlåter att meddela skattemyndigheterna att tillträde skett före eller efter den tidpunkt, som är angiven i köpekontraktet. Skattevinsterna genom sådana arrangemang torde vara små.

Parterna kan även komma överens om att de befogenheter och skyldigheter, som normalt tillkommer köparen genom tillträdet, successivt skall övergå till köparen. I dessa fall kan tillträdet i skatteavseende anses ha skett vid den tidpunkt, då köparen disponerar över fastighetens avkastning. Beträffande schablonbeskattade villor kan tillträdet lämpligen anses ha skett när köparen har möjlighet att flytta in i eller på annat sätt disponera över fastigheten. De förordade lösningarna är enkla att tillämpa. De får till konsekvens, att den som betalar fastighetens utgifter utan att vara fastighetens ägare i inkomstskattehänseende, ofta har svårt att finna någon förvärvskälla, där han kan dra av dessa kostnader.[107] Detta torde verka återhållande på dessa typer av avtalskonstruktioner.

Framställningen visar att man löser de flesta problemen som återfinns i nuvarande praxis, om man istället väljer att beskatta säljaren för fastighetens löpande avkastning och garantibelopp fram t o m tillträdet och köparen efter denna tidpunkt. Ur rättssäkerhetssynpunkt är denna metod enkel och skattekonsekvenserna av olika avtalskonstruktioner är i stort möjliga att förutse samtidigt som lösningarna är materiellt mycket mer tillfredsställande än de vi har för närvarande. Starka skäl talar m a o för att RR borde byta praxis. Denna ändring torde för övrigt knappast få några avgörande nackdelar för de skattskyldiga.

[107] Se ovan s 218 ff.

Jag skall avslutningsvis peka på att RR i ett annat sammanhang varit inne på liknande tankegångar som jag förordar beträffande den löpande fastighetsbeskattningen.

I RÅ 1972 ref 22 hade kronan tillträtt några fastigheter med stöd av reglerna i 37 § expropriationslagen i dess lydelse före den 1.7.1966. Civilrättsligt ansågs fastighetsägarna fortfarande ha vissa ägarbefogenheter kvar. Exempelvis hade exproprianten inte rätt att söka lagfart intill dess expropriationsdomen hade vunnit laga kraft trots att förhandstillträde skett. Dessa rättsliga befogenheter ansågs i förarbetena till de nya regler som ersatte bl a 37 § expropriationslagen innebära t o m att fastighetsägaren ägde fastigheten till dess expropriationsdomen vunnit laga kraft.[108] Frågan gällde nu hur länge expropriaten (fastighetsägaren) skulle medges värdeminskningsavdrag och procentavdrag resp var skyldig att ta upp fastigheternas garantibelopp.

KR menade att förhandstillträdet innebar en sådan omfördelning av parternas rättigheter och skyldigheter att de allmänna civilrättsliga reglerna inte kunde upprätthållas vid en skatterättslig bedömning. KR ansåg därför att äganderätten fick anses ha övergått från de skattskyldiga till kronan vid den tidpunkt då kronan nedsatt expropriationsersättningen, vilken hade godtagits av fastighetsägarna.

RR:

> Av handlingarna i målet framgår att Kronan, efter förordnande av vederbörande expropriationsdomstol, tog fastigheterna i besittning 14.9.1962.
>
> Med hänsyn härtill skall för beskattningsåret 1964 å ena sidan garantibelopp för fastigheterna icke tagas till beskattning hos makarna O men å andra sidan ej heller s k procentavdrag och avdrag för värdeminskning av fastigheternas byggnader tillgodoräknas dem.

RR beaktade tydligen att makarnas ägarbefogenheter var av övervägande formell art efter kronans förhandstillträde. Makarna hade därefter inga möjligheter att förfoga över fastigheterna. Det var därför naturligt att makarna inte skulle beskattas för fastigheternas avkastning och garantibelopp efter det kronan tillträtt fastigheterna. RR stannade m a o för en skatterättsligt

[108] Se SOU 1964:32 s 27 och s 51.

ändamålsenlig lösning.[109]

Om RR anlade samma synsätt beträffande frivilliga fastighetsöverlåtelser, är det naturligt att beskatta köparen för fastighetens avkastning och garantibelopp fr o m tillträdet. Det finns dock ännu ingenting som tyder på att RR skulle vara beredd att göra detta.[110]

3.4.6 Förmögenhetsbeskattningen

Förmögenhetsskattepraxis har samma inriktning som praxis beträffande den löpande fastighetsbeskattningen, dvs köparen förmögenhetsbeskattas för fastigheten fr o m köpekontraktets upprättande, såvida parterna inte uttryckligen kommit överens om att äganderätten skall övergå vid en senare tidpunkt. I det senare fallet anses säljaren äga fastigheten fram till denna tidpunkt.[111]

[109] Vid förmögenhetsbeskattningen har RR i RÅ 1973 ref 35 intagit en annan ståndpunkt. Förhandstillträde hade skett enligt den äldre lagstiftning som gällde före den 1.7.1966. I detta mål hade en stad tagit en stor del av den skattskyldiges fastigheter i anspråk genom förhandstillträde och genom avtal med fastigheternas ägare. RR ansåg att makarna endast skulle ta upp fastigheternas taxeringsvärde som förmögenhetsvärde vid förmögenhetsberäkningen. Domstolen motiverade detta med att staden ännu under beskattningsåret inte erlagt någon expropriationsersättning för de delar de tagit i anspråk och att makarna kvarbott på återstående delar som var föremål för expropriationsförfarande. Makarna hade därför inte någon fordran på staden under det aktuella beskattningsåret som skulle tas som förmögenhetstillgång. Under rubriken hänvisades till RÅ 1966 fi not 1707, där det ansågs att rörelsebeskattning av ersättning för exproprierade rörelselokaler skulle ske det år expropriationsersättningen nedsatts hos överståthållarämbetet (dvs numera länsstyrelsen). Av detta rättsfall och RÅ 1973 ref 35 skulle man möjligen kunna anta att fastigheten ansågs överlåten (dvs exproprierad) i realisationsvinstskattehänseende enligt de äldre reglerna vid den tidpunkt expropriationsersättningen nedsattes hos länsstyrelsen.

[110] Under rubriken till referatet i RÅ 1972 ref 22 finns inga hänvisningar till praxis eller litteratur som rör fastighetsförsäljningar. Visserligen hänvisas läsaren av referatet i RRK 1972 R 1:42 till sådan litteratur, men av senare praxis framgår att RR inte tillmäter tillträdet någon självständig betydelse vid vanliga fastighetsöverlåtelser. Se RÅ 1974 A not 162. Jfr RÅ 1975 ref 43.

[111] Se RÅ 1950 ref 5 och RÅ 1965 fi not 239. Jag har valt att inte behandla vad som händer om ett fastighetsköp blir ogiltigt exempelvis p.g.a. jordförvärvslagens regler, eftersom det skulle kräva en grundläggande civilrättslig analys, som skulle spränga ramen för denna framställning. I skatterättslig praxis har dessa frågor varit aktuella bl. a. i RÅ 1969 ref 57 och i RRK 1976 K 1:56. Jag skall kortfattat redogöra för dessa fall.

Om en skattskyldig köper en jordbruksfastighet blir köpet automatiskt ogiltigt om köparen vägras förvärvstillstånd eller om köparen underlåter att lämna in ansökan om tillstånd i tid. Ogiltighetssanktionen inträder retroaktivt i den meningen att något avtal aldrig anses ha kommit till stånd. Fram till dess fånget blir ogiltigt har emellertid parterna i allmänhet inrättat sig som om avtalet skulle fullföljas. Vid inkomstbeskattningen har RR bortsett från ogiltighetssanktionen och beskattat köparen för garantibelopp under tid han innehaft fastigheten. Vid beskattningsårets slut hade köpet ännu inte blivit ogiltigt. (RÅ 1969 ref 57.) RR motiverade inte sitt domslut, men antagligen ansåg domstolen att det var materiellt otillfredsställande att beskatta "säljaren" för garantibelopp för en period, då han inte disponerade över fastigheten. Det låg då närmare till hands att beskatta "köparen".

I förmögenhetsskattepraxis har KR i Stockholm i RRK 1976 K 1:56 tagit ställning till hur ett ogiltigt fastighetsköp skulle behandlas i förmögenhetsskattehänseende.

Ett fastighetsköp var beroende av att köparen erhöll jordförvärvstillstånd. Efter beskattningsårets utgång vägrades "köparen" jordförvärvstillstånd. I besvär till LSR yrkade en av säljarna att få sin taxerade förmögenhet nedsatt med ca 290 000 kr. Till stöd för sin talan anförde han att köparen hade vägrats förvärvstillstånd efter beskattningsårets utgång och att köpet därför hade gått tillbaka. Han menade därför att hans andel i fastighetens taxeringsvärde borde ha tagits upp som tillgång istället för hans andel i köpeskillingsfordran.

LSR: "I köpekontraktet finns ingen föreskrift om att äganderätten till fastigheterna skulle övergå till köparen först vid framtida tidpunkt. Äganderätten får därför anses ha övergått i och med köpekontraktets

Det framgår av RÅ 1950 ref 5. Lagergren, som var föredragande i detta mål, förklarar äganderättsövergångens betydelse vid förmögenhetstaxeringen på följande sätt:

> Av 1950 ref 5:II framgår således, att vid förmögenhetsberäkningen sådana fordringar, som härflyta ur dubbelsidiga fordringsförhållanden, icke skola upptagas. Har däremot detta förhållande förvandlats till ett ensidigt sådant, t. ex. att äganderätten övergått men köpeskillingen är ogulden, skall givetvis fordringen upptagas som tillgång vid förmögenhetsberäkningen.[112]

Lagergren utgår ifrån att köparens förpliktelse att betala köpeskillingen motsvaras av säljarens skyldighet att överlämna äganderätten till fastigheten till köparen. Så länge denna ömsesidighet består, skall säljaren anses som fastighetens ägare vid förmögenhetsbeskattningen. Fastighetens värde skall då anses vara dess taxeringsvärde. I och med att äganderätten övergår till köparen omvandlas säljarens fordran på köpeskillingen till en ensidig fordran, som skall tas upp som en förmögenhetstillgång istället för fastighetens taxeringsvärde vid förmögenhetsberäkningen.[113]

Sandström, som Lagergren hänvisar till, menar att lagstiftaren inte ägnat en tanke åt att dubbelsidiga fordringar skulle beaktas vid förmögenhetsberäkningen.[114] Enligt Sandström talar även

upprättande. Då L således inte varit ägare till andel av ifrågavarande fastigheter under beskattningsåret, beslutar länsskatterätten lämna besvären utan bifall."

KR i Stockholm: "I köpekontraktet angivet villkor för köpet att köparen erhåller vederbörligt förvärvstillstånd får anses innebära att äganderätten skulle övergå på köparen först sedan förvärvstillstånd meddelats. — Vid sådant förhållande skall vid förmögenhetsberäkningen rätteligen upptas L:s andel av fastigheternas taxeringsvärde."

KR:s beslut framstår som materiellt tillfredsställande. Det var mest naturligt att beskatta säljaren för fastigheterna, eftersom köpet hade återgått. Hans köpeskillingsfordran visade sig sedermera sakna värde med anledning av köpets återgång. Man kan emellertid komma till samma resultat som KR, även om man resonerar på ett annat sätt. Man utgår därvid ifrån att köparen skall anses som fastighetens ägare i förmögenhetsskattehänseende fr o m den tidpunkt då köpekontraktet föreligger. Sedan tillämpar man eftersyn och undersöker vad som skett efter denna tidpunkt. Man konstaterar då att köpet blivit ogiltigt efter beskattningsårets utgång. Det är då naturligt att se saken som så att någon överlåtelse inte kommit till stånd i förmögenhetsskattehänseende "Säljaren" skall därför beräkna fastigheternas värde till deras taxeringsvärden — och inte den högre köpeskillingsfordran — vid förmögenhetsberäkningen, om tillståndsfrågan inte är avgjord den 31.12. beskattningsåret. Det är bättre att diskutera på detta sätt, eftersom KR:s domskäl är mindre tillfredsställande i ett vidare perspektiv. Konsekvensen av KR:s resonemang är att "säljaren" anses vara fastighetens ägare fram till dess tillståndsfrågan avgjorts vare sig köparen får förvärvstillstånd eller ej. Det innebär att säljaren alltid skall ta upp fastighetens taxeringsvärde vid förmögenhetsberäkningen. Det saknas anledning att säljaren skall beskattas på detta fördelaktiga sätt. Om man istället använder sig av det förordade synsättet, skall "säljaren" inte ta upp fastighetens taxeringsvärde i förmögenhetsdeklarationen sedan bindande köpekontrakt föreligger, såvida inte köparen sedermera vägras förvärvstillstånd. Man uppnår också den fördelen att alla fastighetsköp i princip behandlas efter samma principer oberoende av om köparen är skyldig att söka jordförvärvstillstånd eller ej. Se närmare om dessa principer nedan s 226 ff.

[112] Lagergren SvSkT 1950 s 330.

[113] Lagergren SvSkT 1950 s 329 f.

[114] Sandström, Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital s 156 och Lagergren SvSkT 1950 s 330.

praktiska skäl för att endast ensidiga fordringar skall förmögenhetsbeskattas. Endast i sällsynta undantagsfall motsvarar parternas prestationer inte varandra. Om man tog hänsyn till dubbelsidiga fordringar vid förmögenhetsberäkningar, skulle detta bara i de flesta fall medföra att säljarens tillgångar och skulder höjdes med lika stora belopp.[115] Han diskuterar dock inte explicit förmögenhetsvärderingen av fastigheter. I de fall vi diskuterar föreligger just ett sådant undantagsfall, som Sandström nämner. Fastigheten (säljarens prestation) värderas till taxeringsvärdet, som definitionsmässigt skall vara lägre än köparens prestation (köpesumman).

Lagergrens resonemang är inte hållbart. Det förhållandet att äganderätten anses övergå till köparen genom köpekontraktet innebär inte att säljarens köpeskillingsfordran blir "ensidig". Säljaren är fortfarande skyldig att göra prestationer gentemot köparen. Om köpet är villkorat av att köpeskillingen erläggs, är säljaren exempelvis skyldig att avstå från sin hävningsrätt, om köparen betalar i tid. Den moderna läran om ägarbefogenheternas successiva övergång från säljare till köpare visar att det inte finns någon fix tidpunkt, då parternas "ömsesidiga" fordringar övergår till att bli en ensidig fordran för säljaren gentemot köparen på den oguldna köpeskillingen. Konsekvensen av Lagergrens resonemang är vidare att en köpeskillingsfordran blir ensidig bara därför att säljaren inte uttryckligen förbehållit sig äganderätten till fastigheten, vilket verkar märkligt. Säljaren är ju skyldig att prestera lika mycket till köparen vare sig han gjort ett förbehåll om äganderättens övergång eller ej.[116] Dessa konsekvenser synes dock Lagergren inte ha tänkt på. Den lösning Lagergren skisserar är inte teoretiskt hållbar.

Förmögenhetsbeskattningen uppvisar stora likheter med arvsbeskattningen.[117] HD har i arvsskattepraxis slagit fast att fastigheten tillkommer köparen i och med att ett giltigt köpekontrakt föreligger. Fogelklou förordar att man skall tillämpa denna lös-

[115] Sandström, Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital s 156.
[116] Se ovan s 216 ff.
[117] Vid arvsbeskattningen värderar man den dödes egendom per dödsdagen. Vid förmögenhetstaxeringen utgår man i allmänhet från den skattskyldiges tillgångar och skulder per den 31.12. under beskattningsåret.

ning vid förmögenhetstaxeringen.[118] Detta talar för att man bör ha samma lösningar vid förmögenhetsbeskattningen som vid arvsbeskattningen.

Förmögenhetsskatten är en kapitalskatt. Den skattskyldige beskattas för de tillgångar han äger den 31.12. beskattningsåret. Det är inte nödvändigt att tillgångarna gett någon avkastning under beskattningsåret.[119] Av särskild betydelse är då — liksom vid arvsbeskattningen — om det kan fastställas om överlåtelsen kommer att fullföljas eller ej. Köpekontraktet är det viktigaste momentet som konstituerar att försäljningen kommer till stånd. Redan vid detta tillfälle är det mycket sällsynt att ingångna avtal inte fullföljs. Om man tillämpar eftersyn kan man även täcka in dessa fall. Går köpet tillbaka, skall säljarens taxering rivas upp och hans förmögenhetsberäkning ske med utgångspunkt ifrån fastighetens taxeringsvärde.[120] Man skulle då kunna korrigera säljarens förmögenhetstaxering i efterhand, vilket talar för att den föreslagna regeln blir materiellt tillfredsställande. Säljaren beskattas då normalt inte längre för fastigheten som förmögenhet, när fastigheten anses avyttrad i realisationsvinstskattehänseende. Detta framstår som en naturlig lösning för de skattskyldiga.

Jag förordar m a o att man alltid skall förmögenhetsbeskatta köparen för fastighetens värde redan i och med att ett giltigt köpekontrakt föreligger. Denna lösning står i strid med nuvarande praxis, där den löpande fastighetsbeskattningen och förmögenhetsbeskattningen i detta avseende följer samma regler. Denna koppling är emellertid mindre lyckad, eftersom dessa båda typer av skatter har olika funktioner. Förmögenhetsbeskattningen är en kapitalskatt och företer stora principiella likheter med arvsbeskattningen. Det är därför naturligt att ha samma lösningar

[118] Fogelklou SvSkT 1969 s 10 f. Sandström synes förorda att den löpande fastighetsbeskattningen och förmögenhetsbeskattningen liksom även realisationsvinstbeskattningen skall lösas på samma sätt, dvs att man skall anknyta beskattningen till köpekontraktet. Det hänger samman med att Sandström anser att köparen skall inkomst- och förmögenhetsbeskattas och säljaren realisationsvinstbeskattas i och med att äganderätten övergått villkorligt till köparen. Se Sandström SN 1967 s 355 ff. Jfr ovan s 197 f och s 209 f.

[119] Jfr prop 1927:103 s 29 där depchefen uttalade bl a följande: "Emellertid är den svenska förmögenhetsskatten icke konsekvent utformad såsom en skatt på fonderad inkomst, utan skatt utgår jämväl för tillgångar, vilka icke lämnat någon inkomst, och skatten tar hänsyn enbart till förmögenhetsförhållandena vid beskattningsårets slut, utan att avseende fästes vid de förändringar, som förmögenheten under året undergått."

[120] Även köparens taxering borde korrigeras. Det saknas dock praxis som belyser i vad mån RR skulle kunna tänkas vara beredd att bevilja resning till köparens nackdel. I praktiken torde skattemyndigheterna ha litet intresse av att driva en sådan fråga.

vid arvs- som vid förmögenhetsbeskattningen. Den löpande fastighetsbeskattningen skiljer sig ifrån denna skattetyp genom att det inte är kapitalet som beskattas utan dess avkastning. Detta talar för att det inte behöver vara olämpligt att ha olika regler vid förmögenhets- resp vid den löpande fastighetsbeskattningen.

En praxisändring varigenom köparen — och inte längre säljaren — förmögenhetsbeskattas för fastigheten från och med den tidpunkt giltigt köpeavtal föreligger, skulle inte innebära så stora förändringar gentemot nu gällande regler. En bestämmelse om att säljaren förbehåller sig äganderätten till en framtida tidpunkt skulle dock inte tillmätas någon betydelse längre. Denna förändring är emellertid så bagatellartad, att det inte är nödvändigt att ändra reglerna genom lagstiftning.

3.4.7 Sammanfattning

Enligt den moderna civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång övergår säljarens ägarbefogenheter och -förpliktelser successivt från säljaren till köparen. Man kan därför inte tala om någon bestämd tidpunkt, när äganderätten övergår från säljare till köpare. Istället skall man anknyta olika rättsföljder — exempelvis skyldighet för köparen att söka jordförvärvstillstånd eller lagfart — till det moment under övergångsskedet, som framstår som mest ändamålsenligt vid tillämpningen av den aktuella regeln.

Det är naturligt att se saken på samma sätt i skatterättsliga sammanhang. RR har emellertid vid den löpande fastighetsbeskattningen och vid förmögenhetsbeskattningen knytit an olika skatterättsliga rättsverkningar till det faktum att äganderätten anses ha övergått från säljaren till köparen. Äganderätten anses ha övergått till köparen i och med köpekontraktet såvida parterna inte uttryckligen kommit överens om att köparen skall bli ägare vid en senare tidpunkt. Äganderättsöverlåtelsen anses i det sistnämnda fallet ske vid detta senare tillfälle. RR:s synsätt bygger på en missuppfattning av en äldre civilrättslig uppfattning, som innebar att äganderätten faktiskt ansågs övergå till köparen. Den allvarligaste invändningen mot RR:s principer är dock att de ofta leder till mindre tillfredsställande materiella resultat. Detta talar starkt för att det är naturligare att utgå ifrån den

moderna civilrättsliga inställningen till äganderättens övergång samtidigt som man strävar efter att uppnå så ändamålsenliga skatterättsliga lösningar som möjligt.

Vid realisationsvinstbeskattningen har praxis redan idag en funktionell inriktning.

Vid realisationsvinstbeskattningen och vid förmögenhetsbeskattningen — liksom vid arvsbeskattningen — är det naturligt att anse att fastigheten förvärvats resp avyttrats genom köpekontraktet i de flesta situationer. Detta avtal är det viktigaste momentet, som konstituerar att köpet kommer till stånd, och de flesta köp fullföljs enligt planerna sedan parterna skrivit under köpekontraktet. Om köpet återgått eller hävts har RR medgett resning och brutit upp säljarens realisationsvinstbeskattning. Det synes vara naturligt att även kunna bevilja resning vid förmögenhetstaxeringen.

Vid den löpande fastighetsbeskattningen beskattas fastighetens avkastning. Det är då naturligt att den, som disponerar över denna avkastning, beskattas för fastighetens avkastning och garantibelopp. Normalt skall säljaren beskattas för fastighetens inkomster t o m det avtalade tillträdet och köparen efter denna tidpunkt.

Förklaringen till att man bör ha en annan lösning vid den löpande fastighetsbeskattningen än vid realisationsvinst- och förmögenhetsbeskattningen är att dessa regler har olika syften. Vid realisationsvinst- och förmögenhetsbeskattningen är det vinsten på fastighetsförsäljningen resp fastigheten som förmögenhetstillgång, som reglerna avser att träffa. Vid den löpande fastighetsbeskattningen beskattar man däremot fastighetens avkastning.

De föreslagna lösningarna är naturliga och ändamålsenliga och lätta att tillämpa i praktiken. De är tillräckligt enkla för att en lekman skall kunna sätta sig in i hur hans fastighet beskattas. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det inte heller förenat med några avgörande nackdelar för de skattskyldiga, om praxis får de här förordade inriktningarna på de olika områdena utan att man ändrar reglerna genom lagstiftning.

3.5 Rättssubjekt och skattesubjekt

3.5.1 Inledning

Enligt 53 § KL beskattas de flesta rättssubjekt som särskilda skattesubjekt. Handelsbolag (kommanditbolag) och vissa större dödsbon och vissa andra relativt betydelselösa juridiska personer utgör emellertid inte skattesubjekt enligt 53 § 2 och 3 mom KL, utan rättssubjektens inkomster beskattas hos delägarna.[1] I 53 § 1 mom f) KL finns det en koppling mellan rättssubjekt och skattesubjekt. Bestämmelsen lyder:

> svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar och *andra inländska juridiska personer* (kursiveringen gjord av mig), dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, samtliga här under f) avsedda bolag, verk och andra juridiska personer i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):
> för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;[2]

Ett rättssubjekt är m a o av lagtexten att döma ett skattesubjekt, om det inte finns särskilda författningsbestämmelser, som visar att det inte skall utgöra ett skattesubjekt. Genom denna koppling är det intressant att undersöka i vad mån de olika rättssubjekten uppfattats på principiellt likartat sätt i skatterätten som i civilrätten.

Det är naturligt att skattesubjekten utgör rättssubjekt med hänsyn till att skattefordringarna skall kunna drivas in på exekutiv väg. Om skattesubjektet inte utgör ett rättssubjekt är detta omöj-

[1] Se 53 § 2 mom KL och 6 § 2 mom Si. Handelsbolag och antagligen även de större dödsbon, som inte utgör skattesubjekt (se 53 § 3 mom KL) betraktas dock som särskilda rättssubjekt vid inkomsttaxeringen, vilket kan få indirekt betydelse vid inkomstbeskattningen. I praxis har exempelvis en hustru till en delägare i ett handelsbolag ansetts anställd av handelsbolaget och inte av delägaren. Enligt dåvarande lagstiftning och praxis medgavs då avdrag för utbetald lön till hustrun i rörelsen, vilket inte hade varit möjligt om hon ansågs anställd av maken. Se Mattsson s 350 ff och Welinder II s 215 f. Numera har man dock infört regler som innebär att medhjälpande make kan beskattas för uppburna inkomster i många fall. Se närmare Grosskopf SvSkT 1976 s 221 ff.

[2] Se även 6 § 1 mom b) Si.

ligt.[3] Det kan dock kanske finnas andra säkra vägar att få in skatten på.[4]

Å andra sidan finns det inga tvingande skatterättsliga skäl att dra gränsen mellan olika typer av rättssubjekt på samma sätt som man gör i civilrätten, om inkomsterna eller förmögenheten i vilket fall som helst kommer att beskattas hos en fysisk eller juridisk person. Jag skall därför särskilt undersöka i vad mån man kan finna tecken på att RR undersöker, om det är ändamålsenligt vid en samlad skatterättslig bedömning att en juridisk person även utgör skattesubjekt. Resultatet av en sådan bedömning kan i vissa fall tänkas bli att inkomsterna eller förmögenheten istället redovisas hos ett annat rättssubjekt eller hos de fysiska personer, som står bakom associationen.

Det bör observeras, att det endast är ideella föreningar, dödsbon och stiftelser av de rättssubjekt som behandlas här, som förmögenhetsbeskattas.[5] I den utsträckning det finns praxis, som belyser i vad mån dessa rättssubjekt utgör skattesubjekt vid förmögenhetsbeskattningen, kommer denna att behandlas, men framställningen är framförallt inriktad på inkomstbeskattningen.

3.5.2 Aktiebolag

Termen aktiebolag används över hela civilrättens område i den betydelse den har i aktiebolagslagen.[6] I praxis har man endast undantagsvis varit beredd att bortse från bolagskonstruktionen och angripa de bakomliggande intressenterna.[7]

I skatterättslig praxis uppfattas termen aktiebolag på ett enhetligt sätt.[8] Man har valt att ingripa genom lagstiftning i de konfliktfall, där aktiebolagsformen används i syfte att uppnå oacceptabla skatteförmåner, som sedan kommer delägarna tillgodo.[9]

Sandström gör gällande att aktiebolag som drivs och ägs av s k fria yrkesutövare[10] — t ex konstnärer och artister — inte borde få beskattas som särskilda skattesubjekt. Han menar att verksamhe-

[3] Jfr Hagstedt s 47 f.
[4] Se nedan s 249 ff.
[5] Se 6 § 1 mom Sf.
[6] Jfr Hessler, Om stiftelser s 124.
[7] Se t ex NJA 1975 s 45 och NJA 1947 s 647. Jfr NJA 1942 s 473.
[8] Jfr beträffande enmansaktiebolag Sandström SN 1969 s 580 f.
[9] Se t ex senast fåmansföretagslagstiftningen, som i väsentliga delar återfinns i 35 § 1 a mom KL.
[10] Termen förklaras närmare i Sandströms artikel i SN 1969 på s 575 f.

ten är av så personlig art för yrkesutövaren att denne borde beskattas för aktiebolagets inkomster.[11] I Norge har man i liknande situationer i underrättspraxis bortsett från bolagsbildningen och beskattat fåmansbolagsägaren för aktiebolagets inkomster.[12] Aktiebolag anses dock i civilrättsligt hänseende kunna driva vilken seriös verksamhet som helst, om inte särskilda regler i annan lagstiftning förbjuder detta.[13]

RÅ 1969 ref 19 belyser denna fråga i svensk skatterätt.

Artisten T hade fört över gager m m till ett aktiebolag, som helt ägdes av honom. Fråga uppkom nu om T eller aktiebolaget skulle beskattas för gagerna m m.

RR:

> Hinder kan visserligen icke anses föreligga att — med verkan även i beskattningshänseende — i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse, varom är fråga i målet. Emellertid har T, såvitt handlingarna visar, själv förvärvat intäkterna i rörelsen, vilka därefter tillförts bolaget. Med hänsyn härtill och till vad som eljest förekommit i målet får T och icke bolaget anses ha drivit rörelsen. Vid sådant förhållande är T skattskyldig för de ifrågavarande intäkterna.[14]

RR slog fast att en fri yrkesutövare kan bedriva sin verksamhet i aktiebolagets form. T hade emellertid slutit avtalen för egen räkning och inte i sin egenskap av firmatecknare. Intäkterna hade därför först tillkommit T innan han överförde dem till aktiebolaget. Det var därför naturligt att beskatta T. Avgörandet visar att det är möjligt att driva sin fria yrkesverksamhet som enmansaktiebolag, om man iakttar ABL:s formföreskrifter.

En annan fråga är om ett aktiebolag kan anses ha drivit rörelse i skattehänseende före den tidpunkt bolaget bildats eller registrerats. Aktiebolaget blir en juridisk person i och med registreringen.[15] Laga ställföreträdare för bolaget kan emellertid sluta avtal

[11] Sandström SN 1969 s 575 ff.

[12] Se Woldseth s 69.

[13] Kedner—Roos s 34. Sandström har dock en annan uppfattning, som framgår av följande citat: "Litterär eller konstnärlig verksamhet såsom utövande konstnär lärer ur civilrättslig synpunkt icke kunna utövas av ett aktiebolag. Det måste antagas, att ej heller i skatterättsligt hänseende ett aktiebolag kan anses bedriva sådan verksamhet, ehuru regeringsrätten i ett fall synes ha ansett att en skådespelares verksamhet kunde bedrivas i aktiebolagets form. Ett aktiebolag bör följaktligen icke kunna beskattas för inkomst av här berörda fria yrken." Sandström SN 1969 s 595.

[14] Se vidare RÅ 1973 fi not 85 och RÅ 1974 A not 2068—69. Jfr RÅ 1947 fi not 344. I RK 1977 1:44 ansågs en författare kunna driva verksamhet som skriftställare i aktiebolags form med verkan i beskattningshänseende.

[15] Se 28 § 1944 års aktiebolagslag och 2 kap 13 § 1 st ABL. I 1910 års ABL var alla avtal som slöts på bolagets vägnar före registreringen inte gällande för bolaget. I RÅ 1965 ref 22 ansågs därför ett aktiebolag — som bildats när 1910 års ABL gällde — ha förvärvat en fastighet först i och med att bolaget registrerades trots att köpeavtalet hade ingåtts för bolagets räkning vid en tidigare tidpunkt.

på dess vägnar innan det registrerats. Enligt 1944 års aktiebolagslag blev avtalet gällande från registreringen, om rättshandlingen vidtagits efter det att bolaget bildats.[16] Enligt 1975 års ABL övergår ansvaret för avtalet på bolaget i och med registreringen, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller tillkommit efter det bolaget bildats.[17]

I RÅ 1974 A not 724 drev N en rörelse vars räkenskapsår löpte under tiden den 1.2.—31.1. Genom avtal den 30.12.67 överlät N rörelsen såsom likvid för så gott som samtliga aktier i ett nybildat aktiebolag till detta bolag. Överlåtelsen skulle enligt avtalet ansetts ha skett per den 1.2.67. Tillgångarna och skulderna skulle värderas enligt den balansräkning som upprättats för rörelsen per den 1.2.67. Nilsson förlängde före den 31.1.68 det aktuella räkenskapsåret, så att det kom att omfatta tiden den 1.2.1967—31.7.1968. Aktiebolaget hade kommit till stånd vid konstituerande stämma den 21.3.1968 och registrerats den 1.4.1968.

I sin självdeklaration för år 1968 redovisade inte N någon inkomst av rörelsen, men han tog upp lön från bolaget, som uppgick till 15 000 kr, som intäkt av tjänst.

RR yttrade bl a:

> Aktiebolaget har kommit till stånd vid konstituerande stämma 21.3.68 samt därpå registrerats 1.4.68. Därmed har bolaget faktiskt övertagit N:s urmakeri- och optikerrörelse. Enligt avtalet 30.12.67 skall emellertid överlåtelsen av rörelsen till bolaget anses ha skett från och med 1.2.67, det vill säga från det löpande räkenskapsårets början. I förevarande mål har icke framkommit anledning att i taxeringshänseende ej godtaga att aktiebolaget skall anses ha drivit rörelsen under hela beskattningsåret 1.2.67—31.7.68 och i konsekvens därmed att N i enlighet med deklarationen under 1967 från bolaget uppburit en inkomst av tjänst om 15 000 kr.[18]

Enligt 1944 års aktiebolagslag blev inte ett avtal, som slutits före aktiebolagets bildande, överfört på bolaget ens om förpliktelsen tagits in i stiftelseurkunden. Endast om ny överenskommelse kunde anses ha träffats efter det bolaget bildats mellan ställföreträdare för bolaget och medkontrahenten om att detta skulle bli gällande gentemot bolaget, blev avtalet bindande för bolaget

[16] 29 § 1944 års aktiebolagslag. Se närmare om detta i rättsfallet T 34/77 (HD:s dom den 31.5.1978). En förutsättning för att avtalet skulle gälla var givetvis — liksom enligt gällande rätt — att motparten inte frånträtt överenskommelsen. Se 29 § 1944 års aktiebolagslag och 2 kap 13 § 3 st ABL.

[17] 2 kap 13 § 2 st ABL.

[18] Se även RÅ 1959 fi not 485 (RSvSkT 1959 s 26), RÅ 1963 fi not 285 och RÅ 1972 fi not 1035. Se närmare om denna fråga Sandels SN 1972 s 183 ff och Hellner, Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel s 81 f. Jfr dock Wahlgren SN 1974 s 647 f. Samma principer tillämpas beträffande handelsbolag. Se RÅ 1943 fi not 1037, RÅ 1969 fi not 1649 och RRK 1976 K 1:37.

genom registreringen.[19] I och med att parterna av naturliga skäl varit intresserade och aktivt verkat för att överenskommelsen skulle gälla även sedan aktiebolaget bildats och registrerats, får parterna anses ha ingått en ny överenskommelse sedan bolaget bildats.[20] Avtalet var därför antagligen gällande för bolaget genom registreringen. Aktiebolaget kunde naturligtvis inte driva rörelse innan det bildats. RR:s domskäl visar emellertid att domstolen ansåg att det var praktiskt att godta den retroaktiva överlåtelsen och att den skattskyldige inte vann några avgörande skattefördelar genom att överlåta rörelsen till aktiebolaget. Tillgodoför han sig aktiebolagets vinster som utdelning, blir dessa dubbelbeskattade. Om han väljer att ta ut överskottet i form av lön eller dylikt, blir däremot inkomsterna endast enkelbeskattade. I det sistnämnda fallet blir skattekonsekvenserna desamma som om han driver rörelsen själv.[21] Den skattskyldige vinner m a o inga avgörande skattefördelar genom det retroaktiva övertagandet.

I praktiken är det ofta svårt och krångligt att upprätta ett särskilt bokslut, som skall gälla vid den verkliga överlåtelsedagen.[22] Parterna vet inte hur stor köpeskillingen rätteligen borde vara på avtalsdagen, eftersom det vid denna tidpunkt knappast fanns någon möjlighet att ha ett bokslut tillgängligt. Samma problem uppstår om man väljer en framtida avräkningsdag mellan parterna. Bestämmer man sig däremot för senaste bokslutsdagen som avräkningsdag vid försäljningen kan köpeskillingen lättare fastställas till sitt belopp. Parterna svävar då i ovisshet om rörelseresultatet mellan bokslutsdagen och avtalsdagen. Denna nackdel torde mer än väl uppvägas av fördelen att man kan utgå ifrån ett i vanlig ordning upprättat och reviderat bokslut vid köpeförhandlingarna.[23] Detta har naturligtvis främst betydelse när köpare och säljare är två från varandra oberoende parter.

Övervägande skäl talar alltså för att det var ändamålsenligt att godta det retroaktiva övertagandet i RÅ 1974 A not 724 vid en skatterättslig bedömning.

[19] Se prop 1975:103 s 310 och rättsfallet T 34/77 (HD:s dom den 31.5.1978).
[20] Se rättsfallet T 34/77 (HD:s dom den 31.5.1978).
[21] Se Grosskopf s 85 ff.
[22] Se Sandels SN 1972 s 183 ff.
[23] Se Sandels SN 1972 s 184.

I förarbetena till 1975 års ABL berörde departementschefen frågan om från vilken tidpunkt en rörelse, som tillskjutits som apportegendom, kunde redovisas i aktiebolagets balansräkning.[24] Han uttalade därvid bl a följande:

> Bolaget kan självfallet inte anses ha drivit rörelsen under tiden innan bolaget bildades.[25]

Detta uttalande var möjligen riktat mot RR:s praxis beträffande retroaktiva övertaganden. Å andra sidan synes RR ha varit medveten om att aktiebolaget inte rent faktiskt kunde bedriva någon rörelse innan det var bildat. Förklaringen till utgången i exempelvis RÅ 1974 A not 724 är att domstolen funnit det praktiskt att anse att aktiebolaget drivit rörelsen under hela räkenskapsåret av rent skatterättsliga skäl. Om denna tolkning är riktig finns det ingen anledning att misstänka att RR skulle komma på tanken att ändra inriktningen för praxis med anledning av departementschefens yttrande i och med att reglerna i 1975 års ABL blir aktuella.

I RÅ 1974 A not 724 bildades och registrerades bolaget inom det förlängda räkenskapsåret. I RÅ 1976 ref 28 bildades aktiebolaget under beskattningsåret, medan registreringen däremot skedde strax efter dess utgång.

I RÅ 1976 ref 28 drev L en enskild firma med räkenskapsår som motsvarade kalenderåret. Den 22.12.1970 överlät han rörelsen till ett aktiebolag, om vars bildande man hade kommit överens samma dag i en stiftelseurkund. Överlåtelsen skedde retroaktivt tillbaka till den 1.1.1970. Räkenskapsåret för aktiebolaget omfattade efter förlängning tiden 1.1.1970—31.1.1971. Aktiebolaget bildades på konstituerande stämma den 26.1.1971 och registrerades den 13.4.1971.

RR uttalade bl a följande:

> Konstituerande stämma med intressenterna i bolagsbildningen hölls 26.1.71. Vid stämman bildades bolaget i enlighet med bestämmelserna i 23 § 1 mom aktiebolagslagen. (1944 års aktiebolagslag. Min anmärkning.) Bolaget har därmed kunnat övertaga driften av rörelsen och avtal i denna har kunnat träffas på bolagets vägnar. Av sådana avtal härflytande rättigheter och skyldigheter har emellertid enligt 28 § aktiebolagslagen inte tillkommit respektive åvilat bolaget utan den eller dem personligen som handlat på bolagets vägnar på sätt närmare anges i lagrummet. Först när registreringen skedde

[24] Prop 1975:103 s 310.
[25] Prop 1975:103 s 310.

13.4.71 har bolaget enligt 29 § samma lag kunnat förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Fastän bildat under beskattningsåret har bolaget således under detta inte kunnat förvärva några tillgångar eller ikläda sig några förpliktelser. Något rörelseresultat för beskattningsåret kan följaktligen ej vid dettas utgång redovisas av bolaget. Intäkterna och kostnaderna i den av bolaget efter bildandet bedrivna rörelsen har i stället till räkenskapsårets slut tillkommit respektive belastat den eller dem som handlat på bolagets vägnar.

Utredningen i målet visar att rörelsen fram till bolagets bildande drivits av L. Anledning förekommer ej att antaga att rörelseresultatet för tiden mellan bolagets bildande och beskattningsårets utgång i beskattningshänseende berör annan än honom. . . .

Ett RegR:d var av skiljaktig mening och anförde bl a följande:

Med hänsyn till innehållet i 28—30 §§ aktiebolagslagen har genom registreringen — förutom att överlåtelsen blivit gällande gentemot bolaget — ansvarigheten för balansräkning samt vinst- och förlusträkning som upprättats per 31.1.71 för rörelsen övergått på bolaget. Vid sådant förhållande saknas anledning att tillmäta det förhållandet att registrering skett först efter beskattningsårets utgång särskild betydelse i förevarande sammanhang.

I målet har icke framkommit annan anledning att i taxeringshänseende ej godtaga att aktiebolaget drivit rörelsen under hela beskattningsåret. Rörelseinkomsten skall därför beskattas hos bolaget, medan huvudaktieägaren och hans hustru skall beskattas för inkomst av tjänst hos bolaget. . .

En förutsättning för att ett aktiebolag skall kunna anses ha bedrivit den övertagna firmans rörelse under den tidsperiod som ligger före bolagets bildande, är att bolaget hunnit bli registrerat, dvs förvärvat rättskapacitet, under det aktuella beskattningsåret. Om bolaget registrerats efter beskattningsårets utgång kan det inte anses ha bedrivit rörelse under detta år. Man kan inte åberopa aktiebolagslagens regler till stöd för att godta retroaktiva övertaganden. Mot denna bakgrund borde det spela mindre roll vid en skatterättslig bedömning, om aktiebolaget blev registrerat strax före eller strax efter beskattningsårets utgång. I och med att aktiebolaget sedermera blir en juridisk person genom registreringen, kan skatterna drivas in hos bolaget. Det är då lämpligare att undersöka, om det finns några skäl att behandla dessa fall på olika sätt. Enligt min mening finns det starka skäl som talar för att RÅ 1976 ref 28 borde ha fått samma utgång som RÅ 1974 A not 724. Den enda väsentliga skillnaden mellan dessa mål var det

i och för sig betydelselösa faktum att den skattskyldige i RÅ 1974 A not 724 varit förutseende nog att förlänga den övertagna firmans räkenskapsår så att aktiebolaget hann registreras inom det förlängda beskattningsåret.

Framställningen visar att man i skatterätten utgår ifrån aktiebolagslagens definition av aktiebolagsbegreppet och ifrån reglerna om när aktiebolaget förvärvar rättskapacitet. Även i problematiska fall uppfattas inte skattesubjektet aktiebolag på något principiellt annorlunda sätt i skatterätten.[26] Även i situationer, där fria yrkesutövare utnyttjat aktiebolagsformen för att uppnå skatteförmåner, har RR förklarat att sådan verksamhet kan bedrivas av aktiebolag. Förklaringen till att RR i vissa fall accepterat att aktiebolag kunnat bedriva rörelse innan de ens bildats beror inte på att RR anser att ett aktiebolag blir ett skattesubjekt innan det registrerats, utan på att det varit praktiskt att acceptera att bolaget redovisade den övertagna rörelsens resultat i sin deklaration. Däremot kräver RR att aktiebolaget ägt rättssubjektivitet under beskattningsåret för att aktiebolaget skall kunna anses som rörelseidkare i inkomstskattehänseende.

Det råder som synes överensstämmelse mellan rättssubjektet och skattesubjektet aktiebolag, vilket torde vara en stor fördel ur rättssäkerhetssynpunkt, eftersom de skattskyldiga därigenom har goda möjligheter att förutse verkningarna — i detta hänseende — av en aktiebolagsbildning i civilrättsligt och skatterättsligt avseende.

3.5.3 Ideell förening

Det saknas lagstiftning om ideella föreningar i civilrätten. En ideell förening anses dock äga rättskapacitet, om den antagit stadgar, som anger hur beslut fattas, och utsett styrelse.[27] Hemström gör gällande att en ideell förening även måste ha en firma, som gör det möjligt att individualisera den.[28] P g a att det saknas lagstiftning och att de rättsfall, som belyser frågan om vad som

[26] Se även Helmers s 485 ff. Jfr Welinder II s 230.
[27] Se Hemström s 5 och den litteratur han hänvisar till på s 5 f. Se även NJA 1973 s 341. Jfr AD 1946:1, AD 1960:12 och AD 1963:6.
[28] Hemström s 7. I praktiken torde de flesta föreningar ha ett namn och det är därför svårt att utläsa av praxis om detta är ett tvingande krav eller ej.

krävs för att en ideell förening skall förvärva rättskapacitet ställts på sin spets, är få, är det inte helt klarlagt vad som kännetecknar begreppet ideell förening i olika civilrättsliga sammanhang.[29] Enligt Hemström kan man dock inte ställa krav på att föreningen skall ha en egen förmögenhet för att den skall kunna betraktas som ett eget rättssubjekt.[30]

Welinder har tidigare varit inne på tanken att man inte kan ställa lika höga krav på rättskapacitet när det gäller ideella föreningar inom skatterätten som inom civilrätten.[31]

Rättsfall, där frågan om en "ideell förening" är ett skattesubjekt eller ej ställts på sin spets, är få. RR har i dessa mål krävt att föreningen åtminstone skall ha sina egna stadgar och en fungerande styrelse för att kunna utgöra ett skattesubjekt.[32]

I ett fall ansågs en förening som hade särskilda stadgar och styrelse sakna rättskapacitet.

RÅ 1963 fi not 1538. KFUM-kören var en underavdelning till KFUM. Kören hade särskilda stadgar och styrelse. Medlem av kören var samtidigt medlem av KFUM och medlemsavgiften erlades endast till centralföreningen. Körens förmögenhet ägdes och redovisades av KFUM. Körens räkenskaper granskades både av moderföreningens och egna revisorer.

PN ansåg att kören utgjorde ett särskilt skattesubjekt vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

KFUM anförde besvär över PN:s beslut hos KR och gjorde gällande att KFUM-kören inte vore något rättssubjekt utan endast en avdelning av centralföreningen. KR biföll besvären och undanröjde de överklagade taxeringarna.

RR:

> Enär enl uppgifter, som lämnats av såväl centralföreningen som kören, kören icke är ett självständigt rättssubjekt utan allenast en organisatorisk form för bedrivande av en viss gren av föreningens verksamhet samt de sålunda lämnade uppgifterna, vilka vinna stöd av utredningen i målet, icke visats vara felaktiga, lämnar RegR besvären utan bifall.

[29] Se diskussionen om denna fråga hos Hemström s 3 ff. Rättsfallet NJA 1973 s 341 visar emellertid att en förening, som inte antagit stadgar, inte äger rättskapacitet.

[30] Hemström s 10. Se även Hessler, Om stiftelser s 140.

[31] Se Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, del I, 2 uppl utgiven 1972 s 36 f. Hagstedt s 47 kritiserar denna uppfattning, men synes ändå vara inne på tanken att det är möjligt att det förekommer icke-rättskapabla ideella föreningar som utgör skattesubjekt. Se Hagstedt s 52 jfrd med s 47 f.

[32] RÅ 1959 fi not 957, RÅ 1963 fi not 1536—38, RÅ 1964 fi not 1567 och RÅ 1970 fi not 37.

Ett RegR:d ansåg att kören utgjorde ett rättssubjekt och att kören därför skulle inkomst- och förmögenhetsbeskattas.[33]

RR ansåg förmodligen att KFUM-kören — trots att den formellt hade egna stadgar och styrelse — var osjälvständig gentemot huvudföreningen. Det var där naturligare att betrakta KFUM-kören som en organisatorisk del av KFUM. RR prövar m a o i sak om "ideella föreningar", som har egna stadgar och styrelse, kan anses utgöra rättssubjekt. Praxis är för mager och intetsägande för att man skall kunna dra några säkra slutsatser om vilka krav RR ställer på en ideell förening, för att den skall kunna accepteras som ett skattesubjekt. Undersökningen visar emellertid att man åtminstone inte ställer lägre krav på rättskapacitet vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen än man kräver i civilrättsliga sammanhang.

3.5.4 Ekonomisk förening

Vid tillämpningen av 1911 års föreningslag hänfördes till ekonomiska föreningar i skattehänseende inte bara registrerade föreningar utan även föreningar, som drev sådan verksamhet, att de kunde vinna registrering enligt denna lag.[34] Det skatterättsliga ekonomiska föreningsbegreppet bestod av tre olika typer av subjekt, nämligen registrerade föreningar, oregistrerade föreningar som bedrev ekonomisk verksamhet med ekonomiskt syfte[35] och ideella föreningar, som var bokföringspliktiga och därför kunde vinna registrering som ekonomiska föreningar, om de önskade, enligt 1 § 2 st 1911 års föreningslag.[36] Förklaringen till denna diskrepans mellan civilrätt och skatterätt, var antagligen att RR ansåg, att en förening i likformighetens intresse måste beskattas på samma sätt vare sig den lät registrera sig eller inte.[37]

I 1951 års föreningslag finns det klara regler om vilka föreningar, som kan bli registrerade som ekonomiska föreningar. De

[33] Han uttalade bl a följande: "För KFUM-kören hava under beskattningsåret funnits särskild styrelse och särskilda stadgar. Dessa stadgar innehålla icke genom hänvisning till centralföreningens stadgar eller eljest något, som kan betaga kören karaktär av en för sig bestående förening. Vid sådant förhållande kan ej heller centralföreningens stadgar, vad de än innehålla, medföra dyl verkan betr kören. Jag finner därför fog saknas för invändningen att kören ej utgjort rättssubjekt . . ."

[34] Se t ex RÅ 1942 ref 51, RÅ 1942 fi not 1146, RÅ 1945 ref 58, RÅ 1954 fi not 1614, RÅ 1955 fi not 599 och RÅ 1958 fi not 43. Motsatt utgång i RÅ 1952 fi not 1288. Se även RegR:t Hedfeldts särskilda yttrande i RÅ 1956 ref 28.

[35] Se exempelvis RÅ 1945 ref 58.

[36] Se exempelvis RÅ 1942 ref 51. Se även RegR:t Hedfeldts särskilda yttrande i RÅ 1956 ref 28.

[37] Jfr exempelvis RR:s domskäl i RÅ 1945 ref 58.

föreningar som i ekonomiskt syfte bedriver annan ekonomisk verksamhet än den som anges i 1 § föreningslagen saknar enligt 119 § föreningslagen rättskapacitet, såvida de inte är registrerade enligt äldre lag.[38] Eftersom en ekonomisk förening enligt 1 § föreningslagen måste främja sina medlemmars ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet, kan en ideell förening numera aldrig vinna registrering som en ekonomisk förening.[39]

Genom RÅ 1956 ref 28 har RR slagit fast att det endast är sådana föreningar som blivit registrerade enligt 1951 års föreningslag eller äldre lagstiftning som skall hänföras till ekonomiska föreningar i skattehänseende.[40] Förklaringen till detta är sannolikt att begreppet ekonomisk förening är klart avgränsat och definierat i föreningslagen.[41] Det är därför praktiskt och ändamålsenligt att anknyta till detta begrepp vid beskattningen. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det en fördel att de skattskyldiga har möjligheter att förutsätta att en registrerad ekonomisk förening betraktas som ett särskilt skattesubjekt vid inkomsttaxeringen.

I fråga om ekonomiska föreningar, som registrerats enligt äldre lagstiftning, har RR emellertid även under senare tid inte känt sig helt bunden av föreningens civilrättsliga status.

I RÅ 1972 fi not 856 ansåg RR att en ekonomisk förening, som registrerats enligt 1911 års lag, inte tillgodosåg medlemmarnas ekonomiska intressen i sin verksamhet. Den verkade istället huvudsakligen för kulturminnesvård och därmed för främjande av vetenskaplig forskning. RR menade att den omständigheten, att föreningen registrerats enligt äldre lagstiftning som en ekonomisk förening, inte medförde att den därigenom ändå skulle anses främja medlemmarnas ekonomiska intressen. I beskattningshänseende behandlades den därför på samma sätt som en ideell förening, som hade till ändamål att främja vetenskaplig forskning. Föreningen ansågs därför inte skattskyldig för inkomst av kapital.[42]

[38] Se 4 § 1 mom i övergångsbestämmelserna till 1951 års föreningslag.

[39] Jfr även RegR:t Hedfeldts särskilda yttrande i RÅ 1956 ref 28.

[40] Se även RÅ 1967 ref 27. Det är troligt att "ekonomiska föreningar", som inte kan vinna registrering enligt föreningslagen och som inte är ideella föreningar, inte anses utgöra rättssubjekt liksom i civilrätten. (Se 119 § föreningslagen.) Dessa föreningar är då inte heller särskilda skattesubjekt.

[41] Jfr Welinder II s 230.

[42] Se 53 § 1 mom e) KL och 7 § f) Si. Den festverksamhet som föreningen anordnade ansågs inte hänförlig till någon av föreningen bedriven rörelse. I RÅ 1967 ref 27 främjade en ekonomisk förening, som hade registrerats enligt 1911 års föreningslag, delvis ideella och delvis ekonomiska syften. Föreningen hade sannolikt utgjort en ideell förening, om den inte hade registrerats enligt äldre lagstiftning. RR beskattade föreningen som en ekonomisk förening. Domstolen ansåg antagligen att det saknades tillräckligt vägande skäl, som talade för att man i skattehänseende skulle bortse från registreringen och istället beskatta föreningen som en ideell förening. Jfr BevU 1947:15 s 12 och prop 1976/77:135 s 55.

Rättsfallet visar att det i undantagsfall kan vara motiverat att bortse från en ekonomisk förenings civilrättsliga status om man därigenom uppnår ett materiellt tillfredsställande resultat åtminstone så länge detta är till fördel för den skattskyldiga föreningen.

3.5.5 Dödsbo

3.5.5.1 Civilrättsliga regler

Dödsboet är en juridisk person enligt svensk rätt.[43] Efterlevande make, arvingar och testamentstagare kan vara delägare i dödsboet enligt 18:1 ÄB.[44]

Dödsboet upphör att vara ett särskilt rättssubjekt i och med att arvskifte skett i enlighet med reglerna i ärvdabalken.[45] Även om boet efter delskiften innehåller endast obetydliga tillgångar, anses det fortfarande vara ett särskilt rättssubjekt.[46] Det saknas civilrättsliga bestämmelser, som hindrar att ett dödsbo förblir oskiftat.[47]

Om ett dödsbo endast består av en delägare sker inte något arvskifte utan tillgångarna förs över till delägaren formlöst. Frågan om när ett enmansdödsbo skall anses ha upphört som ett särskilt rättssubjekt besvarades på följande sätt i förarbetena till boutredningslagen:

> Den dödes egendom utgör, så länge gälden ej betalats och singulära testamentariska förordnanden ej verkställts, en särskild förmögenhetsmassa, som för alla rättsägares räkning omhänderhaves av den förvaltningsberättigade. I samma ögonblick som själva avvecklingen är genomförd, är läget jämförligt med det, som eljest inträder genom skifte mellan flera delägare.[48]

Ett enmansdödsbo anses avvecklat när boutredningen är avslutad. Om ett dödsbo med en delägare avträds till boutrednings-

[43] Se NJA II 1933 s 162 ff, Walin s 21 och Beckman—Höglund s 306.
[44] Efterlevande make är inte dödsbodelägare, om bodelning skett eller om bobehållning endast består av enskild egendom, såvida denne inte samtidigt är arvinge eller testamentstagare. Se 18 kap i 1 § 2 st ÄB.
[45] Se Walin s 23. Om någon ny tillgång eller skuld upptäckts kan dödsboet återuppstå som ett särskilt rättssubjekt. Se NJA 1955 s 574 och RSvJT 1975 s 42. Se även Beckman—Höglund s 315.
[46] NJA 1954 s 445. Dödsboets förmögenhet bestod i detta mål efter delskiften — endast av en enda aktie.
[47] Walin s 269.
[48] NJA II 1933 s 166.

mannaförvaltning anses dödsboet utgöra ett särskilt rättssubjekt intill dess boutredningen är avslutad.[49]

Varje dödsbodelägare äger en ideell andel i dödsboets tillgångar.[50] Av förarbetena till boutredningslagen framgår att en dödsbodelägare kan överlåta sin andel i dödsboet även till sådana som står utanför släktkretsen.[51] Den nye andelsägaren träder automatiskt in i överlåtarens ställe och utövar dennes befogenheter och inträder i dennes skyldigheter.[52] Han anses — när arvskifte skett — ha förvärvat egendomen genom arv från den avlidne.[53]

I NJA 1966 s 66 hade P köpt en ideell andel i ett dödsbo, vars enda väsentliga tillgång bestod av en jordbruksfastighet, av I. Av överlåtelseavtalet framgick att det var förutsatt att P skulle tillskiftas fastigheten vid arvskiftet mot att hon löste ut övriga delägare. Andelsförsäljningen och arvskiftet skedde samma dag. P räknade sannolikt inte med att få tillstånd av lantbruksnämnden att förvärva fastigheten om hon köpte den av dödsboet. Den som ärvt en fastighet behöver inte ha tillstånd enligt jordförvärvslagen att köpa fastigheten. P valde därför att köpa en andel i dödsboet. Genom arvskiftet ansåg hon att hon erhållit fastigheten genom arv.

P sökte lagfart sedan hon tillskiftats fastigheten. Hon vägrades dock lagfart av samtliga instanser.

HD:s majoritet (två ledamöter) menade att överlåtelseavtalet och arvskiftet hade upprättats i ett sammanhang och uttalade fortsättningsvis:

> Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt kan överlåtelseavtalet icke anses innefatta överlåtelse av andel i dödsbo utan J har därigenom — om bindande avtal överhuvud kommit till stånd — sålt allenast viss andel i förenämnda fastighet och byggnader. Till följd härav utgör den andra åberopade handlingen, trots sin beteckning, rätteligen icke arvskifte.
>
> Även om de båda handlingarna tillsammantagna skulle anses innefatta en av delägarna i dödsboet verkställd överlåtelse till P av ifrågavarande egendom mot vederlag i pengar, eller således ett köp, föreligger icke numera något giltigt fång, enär P icke inom 3 mån. från d. 27 okt. 1964 sökt lantbruksnämndens tillstånd att köpa fastigheten eller andel däri.

[49] Se NJA 1963 s 192. Jfr Walin s 35.
[50] NJA II 1933 s 167 och s 521 f. Jfr Walin s 35.
[51] NJA II 1933 s 167 f. Lagberedningen ansåg att det saknades skäl att låta dödsboandelar vara undandragna den ekonomiska omsättningen — till förfång för arvingen och hans borgenärer — med hänsyn till att det ofta förflyter lång tid mellan dödsfallet och den tidpunkt, då arvskifte sker. Se även NJA 1972 s 512, NJA 1975 C not 156 och Beckman—Höglund s 308.
[52] NJA II 1933 s 168. Jfr Walin s 36 f.
[53] NJA II 1933 s 168 f. Jfr Beckman—Höglund s 307.

Två ledamöter var skiljaktiga beträffande motiveringen och uttalade följande:

> Till stöd för lagfartsansökningen har P åberopat fång genom arvskifte d. 27 okt. 1964 i dödsboet efter S.
>
> Av den över nämnda skifte upprättade handlingen framgår emellertid, att dödsboet vid skiftet icke ägde andra tillgångar än nu ifrågavarande fastighet och vissa såsom tillbehör till densamma betraktade byggnader å en annan fastighet. Vidare hade P blivit delägare i dödsboet genom en av arvingarna, enligt överlåtelsehandling upprättad samma dag som skiftet, till henne överlåtit sin arvslott i boet. Med hänsyn till dessa omständigheter är det till stöd för lagfartsansökningen åberopade fånget, såvitt angår tillämpligheten av 1955 års jordförvärvslag, att anse såsom köp.
>
> På grund av det anförda och då P icke inom 3 mån. från d. 27 okt. 1964 sökt lantbruksnämndens tillstånd till förvärvet, är fånget jämlikt 8 § nämnda lag ogillt.
>
> Jag prövar förty lagligt fastställa det slut vartill Hov:R kommit.

En ledamot ansåg att lagfartsansökningen borde ha bifallits av inskrivningsdomaren och ville därför återvisa målet till denne för erforderlig behandling. Han menade att avtalen var oangripliga vid tillämpningen av andra regler än jordförvärvslagens bestämmelser.

Beträffande tillämpningen av dessa i det aktuella målet uttalade han bl a följande:

> Visserligen är det uppenbart, att de i målet avsedda transaktionerna tillkommit i syfte att kringgå skyldigheten att söka förvärvstillstånd enligt 1955 års lag. Skulle med avseende å eljest giltiga rättshandlingar av ifrågavarande slag en lucka i denna lag anses föreligga, bör emellertid, med hänsyn till lagens karaktär och uppbyggnad, bristen — om så finnes vara av behovet påkallat — avhjälpas genom lagändring och icke genom extensiv lagtillämpning (jämför NJA avd. II 1952 s. 10 rad 7 ff).

HD:s majoritet betonade att andelsöverlåtelsen och arvskiftet stod i ett sådant samband med varandra att de måste ses som en rättshandling, nämligen en försäljning av viss andel i fastigheten m m till P. Majoriteten tog m a o inte uttryckligen ställning till om det är möjligt att köpa en andel i dödsbon — på ett mindre uppseendeväckande sätt och sedan — utan att något avtalats om detta vid andelsköpet — förvärva äganderätten till fastigheten genom att köpa ut övriga dödsbodelägare. De två skiljaktiga ledamöterna betonade kraftigare än majoriteten att klaganden försökt att kringgå jordförvärvslagens bestämmelser och att P

fick anses ha förvärvat fastigheten genom köp vid tillämpningen av jordförvärvslagen.

En ledamot menade att man skulle ha bifallit P:s lagfartsansökning och att enda sättet att angripa kringgåendeförsök av den aktuella typen var att ändra lagen.

NJA 1966 s 66 visar att HD inte synes vara beredd att acceptera konstlade transaktioner, varigenom ej förvärvskapabla personer försöker kringgå jordförvärvslagstiftningens förvärvsförbud genom andelsköp i förening med arvskifte, varigenom denne tillskiftas fastigheten. HD besvarade dock inte uttryckligen frågan om det är möjligt att kringgå dessa regler under mindre uppseendeväckande former exempelvis genom att köpa in sig i ett dödsbo och sedan köpa ut övriga delägare för att på så sätt förvärva fastigheten genom arv.[54]

3.5.5.2 Stämpelskattepraxis

I två mål har HD tagit ställning till i vad mån överlåtelser av samtliga andelar i dödsbo skall beaktas vid stämpelbeskattningen.

I NJA 1954 s 315 överlät samtliga arvingar sin arvsrätt till en dotter (I) till en dödsbodelägare. Boets huvudsakliga tillgångar bestod av två fastigheter, som sedan tillskiftades I. I samband med att I:s lagfartsansökan beviljades, tog inskrivningsdomaren ut stämpelskatt motsvarande den köpeskilling hon erlagt för andelarna.

Arvskiftesförrättaren förklarade att orsaken till att fastigheterna överlåts på detta sätt, var att det var förenat med stora praktiska problem att förfara på något annat sätt på grund av att de flesta delägarna var bosatta i USA. Avsikten var inte att kringgå stämpelskatteförordningen eller jordförvärvslagen.

Hovrätten ansåg att andelsöverlåtelserna — oaktat dödsboets tillgångar huvudsakligen bestod av fast egendom — inte var att betrakta som köp i stämpelskattehänseende. Stämpelskatt skulle därför inte utgå, eftersom stämpelskatt inte utgick för benefikt förvärvade fastigheter.

HD fastställde HovR:ns beslut.

I NJA 1957 s 733 överlät samtliga dödsbodelägare sin arvsrätt till två syskon, som inte var släkt med den avlidne. Dödsboets enda tillgång bestod av en ideell andel i en fastighet. I en särskild handling bekräftade köparna att den egendom, som tillhörde dödsboet, endast utgjordes av

[54] Beckman—Höglund s 307 och Walin s 37 menar dock att HD inte accepterar att de enskilda försöker att kringgå jordförvärvslagstiftningen genom att köpa andelar i dödsbon.

fastighetsdelen. Om det sedermera framkom att dödsboet ägde annan egendom, skulle denna utan vederlag överlämnas till de ursprungliga dödsbodelägarna eller deras arvingar. Orsaken till att syskonen inte köpte fastigheten av dödsboet utan valde att köpa andelarna istället, synes ha varit att de därigenom hoppades att slippa betala stämpelskatt. Genom arvskifte tillskiftades sedermera syskonen fastighetsdelen.

HD konstaterade att av andelsöverlåtelsen och den särskilda bekräftelsen måste anses framgå, att det var fastighetsdelen och inte andelarna i dödsboet som hade överlåtits till köparna. Stämpelskatt skulle därför utgå.[55]

Praxis visar att det inte är möjligt att kringgå stämpelskattelagen genom att köpa andelarna i dödsbo, som äger en fastighet istället för att förvärva dödsboets fastighet direkt från dödsboet. NJA 1954 s 315 visar emellertid att en andelsöverlåtelse kan tillerkännas relevans vid stämpelbeskattningen, om det framgår av omständigheterna att avtalet inte tillkommit huvudsakligen på grund av skatteskäl.

3.5.5.3 Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen

I skatterätten anses dödsboet utgöra ett skattesubjekt fram till den tidpunkt, då boet skiftats.[56] Skatteflyktskommittén konstaterade att dödsbon förblev oskiftade länge och att de användes i skatteundandragande syfte.[57] Genom lagstiftning 1966 infördes betydelsefulla begränsningar ifråga om möjligheten att utnyttja dödsboet som ett särskilt skattesubjekt. Dödsbon av viss storlek[58] skall från och med det fjärde året efter dödsåret inte beskattas som särskilt skattesubjekt längre. Dess tillgångar och inkomster påfö-

[55] Se även rättsfallet RSvJT 1938 s 93.

[56] Se t ex RÅ 1934 fi not 103, RÅ 1937 ref 51 och RÅ 1964 fi not 2037.

En annan närliggande fråga är om dödsboet eller efterlevande make äger den sistnämndes giftorättsgods fram till dess bodelning sker. I civilrättslig praxis är numera fastslaget att efterlevande make äger sitt giftorättsgods fram till dess bodelning sker. (Se RSvJT 1963 s 33 och NJA 1967 s 291. Jfr Anclow SN 1968 s 211 f.)

Genom RÅ 1968 ref 59 slog RR fast att efterlevande makes giftorättsgods inte ingick i dödsboets förmögenhet. Den efterlevande maken och inte dödsboet inkomstbeskattades därför för giftorättsgodsets avkastning.

Man kan därför utgå ifrån att efterlevande make skall inkomst- och förmögenhetsbeskattas för sitt giftorättsgods intill dess bodelning sker.

Vid tillämpningen av de nya reglerna för beskattning av vissa större dödsbon enligt 53 § 3 mom KL skall man inte ta hänsyn till efterlevande makes giftorättsgods — om bodelning ej skett — vid bedömningen av om dödsboets skattepliktiga förmögenhet respektive statligt taxerade inkomst överstiger 100 000 kr resp 10 000 kr. Se vidare Anclow SN 1968 s 212 ff.

[57] SOU 1963:52 s 234 ff.

[58] Se not 56 ovan.

ras istället delägarna.[59] Därigenom stoppade man de mest iögonfallande möjligheterna att utnyttja dödsbo för att uppnå lindring vid beskattningen.

Ifråga om enmansdödsbona saknas det liksom i civilrätten bestämmelser — bortsett från reglerna i 53 § 3 mom KL — om när dödsboet skall anses upplöst. I praxis har man i nära anslutning till lagberedningens uttalanden[60] ansett att dödsboet upphör att vara ett skattesubjekt, när boutredningen är avslutad.[61] Det går inte att utläsa ur praxis vid vilken specifik tidpunkt boutredningen normalt skall anses avslutad, vilket är naturligt, eftersom dödsbon kan ta olika lång tid att avveckla.[62] Boavvecklingen kan exempelvis ta mycket lång tid, om boet har stora skulder och svårsålda tillgångar. RR anser antagligen att det är ändamålsenligt och naturligt att beskatta den ende delägaren för boets tillgångar, när han tillträder dem. Denna linje står i överensstämmelse med lagberedningens uttalanden, om när ett enmansdödsbo skall anses upplöst.[63]

En annan sida av saken är om man i skatterätten skall acceptera dödsboandelsförsäljningar, som skett av rent skatterättsliga skäl, eller om dödsboet skall anses upphöra som ett särskilt skattesubjekt i och med andelsöverlåtelserna.

I RÅ 1962 ref 2 bestod B:s dödsbos tillgångar av två jordbruksfastigheter. Två makar, som inte var släkt med den avlidne, köpte hälften var av samtliga andelar i dödsboet. Makarna var uppenbarligen endast intresserade av fastigheterna. Anledningen till att de inte köpte dessa direkt från dödsboet berodde sannolikt på att de fann det fördelaktigare ur skattesynpunkt, att fastigheternas avkastning och förmögenhet beskattades hos ett särskilt rättssubjekt, dvs hos dödsboet.

TN inkomst- och förmögenhetsbeskattade dödsboet.

TI yrkade hos PN att makarna och inte dödsboet skulle beskattas för den inkomst och förmögenhet som redovisats hos dödsboet. PN beslutade i enlighet med TI:s yrkande.

[59] Se 53 § 3 mom KL. Denna effekt uppnådde man genom att uttala att bestämmelserna om handelsbolag (se 53 § 2 mom KL) skall vara tillämpliga på dödsbo.

[60] Se ovan vid not 48.

[61] RÅ 1960 ref 27. Se även RÅ 1963 fi not 775, 1342, RÅ 1965 fi not 2002 och RRK 1972 K1:15. Jfr RÅ 1937 ref 51, där ett dödsbo ansågs skattskyldigt intill dess tillgångarna överlamnades till allmänna arvsfonden. Jfr även RÅ 1947 ref 5 och RÅ 1951 fi not 198.

[62] Skatteflyktskommittén (SOU 1963:52 s 234) har dragit slutsatsen av RÅ 1960 ref 27 att dödsboet alltid upphör att vara ett särskilt skattesubjekt, senast i samband med bouppteckningens inregistrering. Denna uppfattning har dock inte något stod i RÅ 1960 ref 27 och står i strid med lagberedningens uttalande (se not 48 ovan). Sandström SN 1966 s 177 f och Welinder II s 223 menar att man inte kan uppställa någon generell regel om när boet är avvecklat.

[63] Se ovan vid not 48.

KR:

> Enligt 1 § lagen om boutredning och arvskifte äro efterlevande make, arvingar och universella testamentstagare att anse såsom dödsbodelägare. I målet är upplyst, att ingendera klgdn stått i sådant förhållande till den avlidne, varom i nämnda lagrum förmäles. Den av klgdna åberopade överlåtelsen kan förty icke anses innebära annat än överlåtelse av viss egendom från dödsboet till klgdna. I följd härav måste klgdna och icke dödsboet anses skattskyldiga för den inkomst, som härflutit av den av klgdna från dödsboet förvärvade egendomen. Denna egendom skall upptagas såsom tillgång för klgdna vid förmögenhetsberäkning enligt KF om statlig förmögenhetsskatt.

RR:

> Genom att överlåta samtliga andelar i dödsboet till klgdna få delägarna anses hava upplöst dödsboet såsom om det skiftats. Överlåtelserna kunna därför för klgdna icke anses hava inneburit annat än förvärv av dödsboets egendom.
>
> På grund härav och på de av KammarR i övrigt anförda skälen prövar RegR rättvist fastställa det slut KammarR:s utslag innehåller.

KR menade att makarna inte ingick i den krets, som kan utgöra dödsbodelägare enligt 19:1 ÄB.[64] "Andelsförsäljningen" måste därför enligt KR anses innebära att makarna köpt dödsboets egendom. KR:s analys av 19:1 ÄB beaktade inte att det var förutsatt i förarbetena till regeln, att dödsboandelar kunde överlåtas även till utomstående.

RR jämställde dödsbodelägarnas andelsförsäljningar med ett arvskifte. Makarna ansågs därför ha köpt dödsboets fastigheter.

Lagberedningen motiverade möjligheten för dödsbodelägare att överlåta sin ideella andel i dödsboet med att boutredningen ofta drog ut på tiden och att det därför fanns skäl att låta delägaren eller hans borgenärer förfoga över den förmögenhetstillgång som andelen representerade.[65] I det aktuella målet fanns det dock inte några sådana motiv som motiverade att delägarna sålde andelarna istället för dödsboets tillgångar till makarna. Antingen hade delägarna kunnat låta dödsboet sälja fastigheterna eller så hade de efter arvskifte själva kunnat sälja fastigheterna till ma-

[64] 1 § boutredningslagen motsvaras numera av 19:1 ÄB.
[65] Se NJA II 1933 s 167 f.

karna. Om man bortser från skattekonsekvenserna ledde dessa förfaranden till samma ekonomiska resultat som en andelsförsäljning. Om man bortser från möjligheten att makarna var beredda att betala ett högre pris för andelarna än för fastigheterna, saknas det avgörande ekonomiska eller civilrättsliga skäl för att just välja att överlåta samtliga andelar till makarna, som endast var intresserade av att förvärva fastigheterna.

En tänkbar förklaring till den valda lösningen kan vara att makarna inte räknade med att få tillstånd att förvärva fastigheterna enligt jordförvärvslagen. Enligt då och nu gällande bestämmelser i denna lag krävs det inte tillstånd till förvärvet om fastigheten övergått till ägaren genom arv.[66] Detta skulle kunna förklara varför inte makarna själva köpte fastigheten. Även om den faktiska situationen inte var exakt densamma i RÅ 1962 ref 2 som i NJA 1966 s 66[67] är det antagligen troligt att HD inte hade accepterat att makarna skulle kunna kringgå jordförvärvslagen på detta enkla sätt. Av de båda skiljaktiga ledamöternas votum i NJA 1966 s 66 framgår klarare än av majoritetens domskäl att man inte kan acceptera att man försöker att kringgå jordförvärvslagen genom andelsköp.

I stämpelskattepraxis har HD i NJA 1957 s 733 slagit fast att det inte är möjligt att kringgå stämpelskattereglerna genom att köpa samtliga dödsboandelar i ett dödsbo.[68]

I inkomst- och förmögenhetsskattesammanhang sparar man skatt genom att dela upp sina inkomster och förmögenhet på flera skattesubjekt på det sätt makarna gjorde i RÅ 1962 ref 2, eftersom inkomst- och förmögenhetsskatteskalorna är progressiva.

Enligt min mening spelar det mindre roll vilka motiv makarna verkligen hade. Vare sig de avsåg att försöka kringgå jordförvärvslagen, stämpelskatteförordningen eller inkomst- och förmögenhetsskattereglerna eller om de överhuvudtaget saknade syfte att försöka kringgå några civilrättsliga eller skatterättsliga regler, saknas det skäl att acceptera att ett dödsbo skall anses vara ett skattesubjekt i inkomst- och förmögenhetsskatterättsligt hänseende även sedan delägarna överlåtit samtliga andelar till utomstående personer. Det finns inte några väsentliga civilrättsliga

[66] Se 1 § i 1955 resp 1965 års jordförvärvslag.
[67] Se ovan s 242 ff.
[68] Se ovan s 244 f.

eller ekonomiska skäl som talar för att man borde godta andelsöverlåtelserna.[69] Det är därför naturligt att anse att dödsboet upphört att vara ett särskilt skattesubjekt i och med andelsöverlåtelserna och att makarna förvärvat fastigheterna genom köp.

Det framgår inte av RR:s vaga och intetsägande domskäl exakt hur domstolen har resonerat. Man kan exempelvis tänka sig att RR diskuterat på liknande sätt, som det jag förordar, eller att domstolen ansett att dödsboet fick anses skiftat i och med andelsöverlåtelsen i civilrättsligt avseende. Det hade varit en fördel om RR mera klart redovisat hur domstolen diskuterat, så att de skattskyldiga hade kunnat förutse konsekvenserna av andra andelsöverlåtelser i framtiden. Även om resultatet blir tillfredsställande är det ett självklart rättssäkerhetskrav att RR redovisar hur domstolen resonerat.[70]

Sammanfattningsvis kan sägas att ett dödsbo uppfattas som ett skattesubjekt och som ett rättssubjekt i stort sett efter de principer som gäller i civilrättsliga sammanhang. Liksom i civilrätten har man inte accepterat att de skattskyldiga försöker att kringgå olika regler genom att "köpa dödsbon" istället för att förvärva dödsboets tillgångar. Annars har man valt att ingripa mot missbruk av oskiftade dödsbon i skatteundandragande syfte genom lagstiftning. Större dödsbon anses numera automatiskt skiftade i inkomst- och förmögenhetsskattehänseende sedan viss tid förflutit efter dödsfallet.[71]

3.5.6 Konkursbo

3.5.6.1 Konkursrättsliga regler

Konkursboet är en förvaltningsform för konkursgäldenärens tillgångar och skulder under konkursen. Konkursboet har ingen egen förmögenhet, utan tillgångarna ägs av konkursgäldenären.[72] Denne kan dock inte förfoga över egendomen under konkursen, utan han äger endast rätt att återfå den egendom, som finns kvar,

[69] Jfr diskussionen ovan s 89 f.
[70] Se s 74 f ovan.
[71] Se not 56 ovan.
[72] Welamson s 193 f, Ekelöf, Rättegång II s 69 och Hellquists särskilda yttrande i NJA 1945 s 177.

när konkursen är avslutad.[73] Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar, som ingår i boet.[74] Han ombesörjer att tillgångarna blir realiserade och att skulderna blir betalda. Det är konkursboet — företrätt av konkursförvaltaren — och inte gäldenären som har talerätt beträffande de tillgångar, som omfattas av konkursen.[75] Konkursboet kan vidare uppträda som part i rättegång.[76] Enligt praxis kan boet inte försättas i konkurs eller bli föremål för utmätning.[77]

Konkursboet kan ha egna skulder, nämligen konkurskostnader och massaskulder.[78] Även om konkursboets skulder inte kan drivas in på exekutiv väg,[79] åligger det konkursförvaltaren att betala massaskulderna allt eftersom de förfaller. Om han åsidosätter denna skyldighet kan han bli skadeståndsskyldig gentemot skadelidande massaborgenär.[80] Om konkursboet är skattskyldigt för viss inkomst, belastar skatten på inkomsten boet som massagäld.[81] Konkursgäldenärens skatteskulder, som uppkommit efter konkursens utbrott — i den utsträckning preliminärskatt ej innehållits med stöd av 27 § konkurslagen — kan endast betalas ur den konkursfria egendomen efter konkursens avslutande.[82]

Man kan konstatera att konkursboet i de allra flesta avseenden följer de regler som gäller för de subjekt som brukar kallas för juridiska personer.[83] Boet äger dock formellt ingen egen förmögenhet och kan inte bli föremål för exekutiva åtgärder. I doktrinen är meningarna delade mellan dem som menar att konkursboet är en juridisk person[84] och dem som inte vill ta ställning till denna fråga eller som är tveksamma.[85] Om man anser att konkurs-

[73] Gäldenären kan inte åtalas för något tillgreppsbrott, om han förfogar över de tillgångar, som ingår i konkursboet. Istället blir det fråga om någon sorts gäldenärsbrott. I praxis har konkursboet inte behövt söka lagfart på gäldenärs fasta egendom. Se närmare om dessa frågor Welamson s 193 f.

[74] Welamson s 194.

[75] Ekelöf, Rättegång II s 69.

[76] Ekelöf, Rättegång II s 69 och Welamson s 195 not 12.

[77] Se NJA 1945 s 177 och NJA 1951 s 238. Denna praxis har behandlats och kritiserats av bl a Welamson (se t ex SvJT 1952 s 405 ff) och Rydin SvJT 1977 s 298 ff.

[78] Se närmare om denna terminologi Welamson s 610 ff. I fortsättningen kommer jag inte att behandla konkurskostnaderna.

[79] Konkursbo kan inte försättas i konkurs (NJA 1945 s 177). Utmätning kan inte ske heller hos konkursboet. (NJA 1951 s 238.)

[80] Welamson s 652. Även straffansvar kan komma ifråga. Se Welamson s 652.

[81] Welamson s 450.

[82] Welamson s 450.

[83] Jfr Welamson s 195.

[84] Se Karlgren, Studier över privaträttens juridiska personer s 277 not 1, Olivecrona, Konkursrätt s 17 f och Juridikens termer s 110. Se även JustR:n Hellquist och Steyerns särskilda yttranden i NJA 1945 s 177.

[85] Welamson s 195, Ljungman s 35 och Lindblom s 215. Se även Ebersteins utlåtande i målet RÅ 1941 ref 56. Kuylenstierna har i ett särskilt yttrande i RÅ 1955 ref 21 menat att konkursboet inte är en juridisk person.

boet är en juridisk person eller ej, beror på hur man definierar begreppet rättssubjekt. Om man kräver att en juridisk person skall ha en egen förmögenhet, kan inte konkursboet ses som en juridisk person. Enligt min mening har konkursboet en tillräckligt stark självständig ställning för att man skall kunna anse att det äger rättskapacitet i de viktigaste avseendena. Man kan konstatera att de subjekt som normalt betecknas som juridiska personer, skiljer sig från varandra i viktiga avseenden. Konstruktionen juridisk person utgör av naturliga skäl endast en samlingsbeteckning för några viktiga moment som bör kännetecknа ett självständigt subjekt. Det blir då närmast en fråga om vilka rekvisit man väljer. Det är därför bättre att undersöka om konkursboet kan uppträda som ett särskilt subjekt i varje enskild situation. Några praktiska konsekvenser angående hur olika lagregler skall tillämpas kan man inte sluta sig till av det faktum att konkursboet anses som en juridisk person eller ej.[86] När det gäller att bedöma om ett konkursbo kan vara ett skattesubjekt eller ej, skall man undersöka om det är praktiskt och ändamålsenligt att beskatta konkursboet som ett särskilt subjekt vid tillämpningen av olika skatteregler. Om man tillämpar detta synsätt är det inte nödvändigt att ta ställning till frågan om konkursboet är en juridisk person eller ej.

3.5.6.2 Den indirekta beskattningen

3.5.6.2.1 Omsättningsskatteförordningen och mervärdeskattelagen

Förordningen om allmän varuskatt — populärt kallad omsen — ersattes av mervärdeskattelagen, som trädde ikraft den 1.1.1969. Den som yrkesmässigt sålde skattepliktiga varor var tidigare skattskyldig till allmän varuskatt. Det saknades bestämmelser i denna förordning, som reglerade vad som hände om den skattskyldige försattes i konkurs.

I RÅ 1961 ref 8 begärde ett konkursbo, som fortsatt att driva konkursgäldenärens rörelse, förhandsbesked om huruvida det var skattskyldigt till allmän varuskatt eller ej.

[86] Se Welamson s 194.

RN betonade att omsättningsskatten var avsedd att övervältras av den skattskyldige på konsumenterna. Med hänsyn till detta ansåg RN att konkursboet var ett skattesubjekt i omsättningsskatteförordningens mening.

RR:

> Enär varuskatten måste anses såsom löpande utgift i den rörelse, som i förevarande fall fortsatts för konkursboets räkning, finner RegR ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet i vad därigenom förklarats, att skatten skall bestridas ur konkursmassan.[87]

RR fann att konkursboet utgjorde skattesubjekt vid tillämpningen av omsättningsskatteförordningen. Skattefordran utgjorde då boets egen gäld, s k massagäld. Statens skattefordran hade därigenom en prioriterad ställning. Konkursförvaltaren var skyldig att betala skatten på infallande uppbördsterminer innan utdelning skedde till borgenärerna. Det fanns därför inga avgörande praktiska nackdelar med att konkursboet utgjorde skattesubjekt i det aktuella målet.

Omsättningsskatten var en driftskostnad i rörelsen, som var avsedd att slutligen bäras av konsumenterna. Om konkursboet inte var skyldigt att ta ut omsättningsskatt, skulle det bedriva gäldenärens verksamhet på bättre villkor än konkurrenterna genom att boet kunde ta ut ett lägre totalt pris. Det fanns därför inga skäl för att en ren omsättningsskatt inte längre skulle utgå, när den skattskyldiges konkursbo fortsatte gäldenärens verksamhet.[88]

Mervärdeskatten är liksom sin föregångare omsättningsskatten avsedd att övervältras på konsumenterna. Enligt 3 § mervärdeskattelagen utgör konkursbo skattesubjekt. Därigenom uppstår ingen diskontinuitet om den skattskyldige går i konkurs,

[87] Samma dag avgjordes ytterligare ett förhandsbesked, som fick samma utgång, se RN 1961 II 2:1. Konkursförvaltaren hade i detta mål sålt ut konkursgäldenärens lager till allmänheten.

[88] RN lämnade följande anvisningar om i vilka fall konkursboet fick anses ha fortsatt konkursgäldenärens rörelse i varuskattehänseende: "Försättes rörelseidkare i konkurs innebär detta icke, att den av honom bedrivna rörelsen i varuskattehänseende upphör i och med att egendomen omhändertages av konkursförvaltaren. Därest förvaltaren fortsätter rörelsen för konkursboets räkning antingen genom försäljning av varulagret genom realisation till allmänheten eller eljest, är detta nämligen att anse som ett fortsättande av gäldenärens rörelse. Om på dylikt sätt gäldenärens rörelse fortsättes efter det gäldenären försatts i konkurs bör den allmänna varuskatt, som belöper på den skattepliktiga omsättningen efter egendomsavträdet, anses som en löpande utgift i den för konkursboets räkning bedrivna rörelsen och sålunda jämställd med 'gäld som boet eljest åsamkat sig'. Skatten skall på grund härav och i enlighet med stadgandet i 125 § konkurslagen bestridas ur konkursmassan innan utdelning till borgenärerna får ske.

Sker inget tillhandahållande av varor eller tjänsteprestationer under konkursen bör i varuskattehänseende icke anses föreligga ett fortsättande av gäldenärens rörelse för konkursboets räkning enbart på den grunden att indrivning sker av gäldenärens utestående fordringar." RN 1961 II 2:1.

eftersom konkursboet träder in i gäldenärens skatterättsliga situation.[89] Även vid tillämpningen av mervärdeskattelagen är det naturligt att betrakta skatten som en löpande utgift i konkursboets verksamhet och det är därför naturligt att konkursboet skall bära denna kostnad. Konkursboet lämpar sig väl som skattesubjekt i mervärdeskatteavseende.

3.5.6.2.2 Tobaksskattelagen

Enligt tobaksskattelagen betalar en registrerad skattskyldig, som importerar tobak, tobaksskatt med anledning av importen först när han säljer tobaksvarorna.[90] Denna konstruktion motiverades med att en importör skulle komma i sämre konkurrensläge i förhållande till en inhemsk producent, om skatten togs ut när varan fördes in i landet.[91] För en inhemsk tillverkare inträder skattskyldigheten i och med att tobaken säljs.

I RÅ 1973 ref 58 hade ett bolag, som var registrerad importör av tobaksvaror, försatts i konkurs. Konkursboet sålde ut inneliggande lager av tobaksvaror. Försäljningen inbringade obetydligt mer än den skatt som skulle utgå för partiet. I tobaksskattelagen saknas det bestämmelser, som reglerar vad som händer om den skattskyldige försätts i konkurs.

RR:

> Enligt 3 § förordningen (1961: 394) om tobaksskatt inträder skyldigheten att erlägga tobaksskatt för sådan vara, som införs till riket av registrerad importör, när varan av importören levererats till köparen eller tages i anspråk för annat ändamål än försäljning eller ock, vid avregistrering, för vad som då ingår i hans lager.
>
> Ifrågavarande parti tobaksvaror, som införts till riket av bolaget såsom registrerad importör, har sedan bolaget försatts i konkurs genom konkursförvaltningens försorg försålts och levererats till köparna. Härigenom har skattskyldighet inträtt enligt bestämmelserna i förordningen. Enär den sålunda bedrivna avvecklingen av

[89] RN 1969 II 1:8. Konkursboet anses vid tillämpningen av mervärdeskattelagen fortsätta konkursgäldenärens verksamhet om det fortsätter att driva rörelsen. Även konkursförvaltningens försäljning av varulager, inventarier o dyl och indrivning av fordringar, innebär att konkursboet anses fortsätta gäldenärens verksamhet. Se RN 1969 II 1:8.

Detta synsätt leder till materiell orättvisa i vissa fall, om konkursboet redovisar mervärdeskatten enligt faktureringsmetoden. Om konkursgäldenären uppburit förskott på ej fakturerade tjänster, inträder skattskyldigheten när konkursboet senare — exempelvis när byggnationen är färdigbesiktigad — utfärdar faktura. Konkursboet måste då betala in all mervärdeskatt som belöper på förskottet och som gäldenären tidigare tillgodogjort sig. Skatten kan då uppgå till betydligt större belopp än vad kunden har kvar att betala. Regeringen har i sådana fall meddelat nedsättning av mervärdeskatten med stöd av 76 § mervärdeskattelagen. Se Lodins utlåtande, som ingavs i RÅ 1973 ref 58.

[90] Se 3 § tobaksskattelagen.

[91] Se närmare om detta i Lodins utlåtande, som ingavs i RÅ 1973 ref 58.

> bolagets rörelse har skett för konkursboets räkning och skatten måste anses som en löpande utgift i denna avveckling, är konkursboet skyldigt att betala skatten.

Det är naturligt att betrakta skatten som en löpande försäljningskostnad, när konkursboet realiserar konkursgäldenärens tobaksvaror. Konkursboet lämpar sig väl som skattesubjekt vid tillämpningen av tobaksskattelagen.

Tobaksskatten beräknas emellertid inte på varornas försäljningspris utan på deras vikt. Det får egendomliga konsekvenser om konkursförvaltaren — som i RÅ 1973 ref 58 — tvingas realisera ett parti tobaksvaror till underpris. Tobaksskatten kan då t o m tänkas uppgå till högre belopp än vad konkursboet får för lagret. Om däremot skatten varit baserad på omsättningen inträder inte dessa effekter. Det synes därför vara motiverat att ändra tobaksskattelagen, så att man undviker dessa komplikationer.

3.5.6.3 Inkomstbeskattningen[92]

I praxis beskattades konkursbo för vissa inkomstslag före 1955, medan konkursgäldenären beskattades för resterande inkomster. Bratt har sammanfattat rättsläget i praxis före 1955 på följande sätt:

> Den inkomst som uppstår genom avyttring av produkter m. m. eller eljest såsom avkastning i en förvärvskälla skall beskattas hos konkursboet, den åter som hänför sig till avyttring av förvärvskällan såsom sådan eller av tillgångar av fast egendoms natur i denna och som följaktligen har karaktär av kapitalomsättning skall — till den del den är skattepliktig — beskattas hos konkursgäldenären. Vidare, och med tillämpning av RÅ 1936 not. Fi 97: Inkomst genom konkursgäldenärens personliga arbetsinsats skall beskattas hos gäldenären själv; detta gäller i första hand den del av samma inkomst han får behålla för sig och sin familj men därutöver även för sådan inkomst av tjänst som han får avstå till konkursboet.[93]

Om konkursboet fortsatt att driva konkursgäldenärens förvärvsverksamhet, har de löpande inkomsterna från förvärvskällan beskattats hos konkursboet. Detta synsätt ligger i linje med de principer som gäller vid den indirekta beskattningen.

[92] Konkursbo utgör inte skattesubjekt vid förmögenhetsbeskattningen. Se 6 § förmogenhetsskattelagen. I praktiken torde det endast förekomma i undantagsfall att det föreligger beskattningsbar förmögenhet. Jag bortser därför från förmögenhetsbeskattningen i fortsättningen.

[93] Bratt SvSkT 1953 s 229.

Rättsläget förändrades genom ett plenimål från år 1955.

I RÅ 1955 ref 21[94] var frågan om ett konkursbo kunde beskattas för inkomster, som var hänförliga till inkomstlagen kapital, annan fastighet och tillfällig förvärvsverksamhet.

> RR avgjorde målet i plenum. RR:s majoritet (6 ledamöter) uttalade: I anledning av konkursboets talan prövar jag, enär skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo, lagligt att med ändring av KammarR:s utslag undanröja de överklagade taxeringarna.[95]

Konkursbo utgör enligt gällande rätt inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen oberoende av vilket inkomstslag det är fråga om.[96] Enligt uppbördsutredningen[97] blir konkursgäldenären under konkursen endast beskattad för inkomst av tjänst[98] och för inkomst av rörelse, som han själv driver vid sidan av konkursboet. I RÅ 1976 ref 170 har en konkursgäldenär ansetts skattskyldig för fordringar, som uppkommit i hans rörelse före konkursutbrottet, men som fakturerats och drivits in av konkursförvaltaren.[99] Övriga intäkter, som uppkommer under konkursen, blir överhuvudtaget inte inkomstbeskattade och detta förhållande har i viss utsträckning utnyttjats av de skattskyldiga.[100]

Det ligger nära till hands att anta att RR:s majoritet i RÅ 1955 ref 21 ansåg att konkursbo inte var något rättssubjekt och att det därför var diskvalificerat som skattesubjekt.[101] RR:s domskäl pe-

[94] Målet är refererat av Temptander SvSkT 1955 s 248 ff. Jfr även Welamson s 451 f.

[95] 6 ledamöter ville beskatta konkursboet för alla eller några av de åtnjutna inkomsterna. En ledamot instämde i majoritetens beslut med motiveringen att konkursgäldenären och inte konkursboet skulle beskattas för de ifrågavarande inkomsterna. I detta votum lämnades öppet om konkursboet hade hunnit beskattas för andra inkomster såsom inkomst av rörelse.

[96] Se t ex RSvSkT 1956 s 60 (13 oktober), RN 1956 1:10, RÅ 1959 fi not 918 och RÅ 1976 ref 170. Jfr Stencil Fi 1969:13 s 20 f.

[97] Stencil Fi 1969:13 s 21.

[98] Se även RÅ 1970 fi not 248 och RÅ 1971 fi not 728.

[99] RR uttalade i detta mål bl a följande: "De fordringar varom nu är fråga och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren utgör icke skattepliktig intäkt för konkursboet. Såsom framgår av regeringsrättens avgörande i plenum RÅ 1955 ref 21 åligger skattskyldighet för inkomst inte konkursbo. Härav kan inte dragas den slutsatsen att konkursgäldenär inte kan taxeras för inkomster som influtit till konkursboet på grund av konkursförvaltarens åtgärder. Nu behandlade fordringar har uppkommit på grund av arbete som utförts i L:s rörelse före egendomsavträdet och utgjorde alltså tillgångar i denna rörelse. Den omständigheten att fordringarna under beskattningsåret fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren och ingått i konkursboet medför inte att L inte skulle vara skattskyldig för vad som influtit på grund av dess fordringar."

Skattskyldigheten inträdde sannolikt före konkursbeslutet och det var därför naturligt att beskatta konkursgäldenären. I RR:s domskäl är denna tanke dock relativt dunkelt uttryckt.

[100] Stencil Fi 1969:13 s 20 f. Utredningen gav följande exempel: "Fall lär ha förekommit när gäldenär begärt sig i konkurs för att kunna sälja sin fasta egendom utan att behöva erlägga skatt på realisationsvinsten. Det lär även ha förekommit att gäldenär trätt i konkurs för att hans jordbruk under några år skulle kunna drivas skattefritt av konkursförvaltaren." Stencil Fi 1969:13 s 21.

[101] Enligt 53 § 1 mom f) KL och 6 § b) Si är — i princip alla — svenska rättssubjekt även skattesubjekt. Om RR velat tolka dessa bestämmelser på ett annorlunda sätt hade det sannolikt angetts i domskälen. RR prövade lagligt att undanröja taxeringarna, vilket tyder på att domstolen ansåg att det saknades lagstöd för att beskatta konkursboet. Jfr Stencil Fi 1969:13 s 20.

kar visserligen på att domstolen löst frågan på detta rent begreppsjuridiska sätt, men det utesluter inte att det även låg praktiska ändamålsöverväganden bakom majoritetens ståndpunktstagande.[102] Som jag tidigare påpekat är det viktigare att undersöka i vad mån konkursbo lämpar sig som skattesubjekt vid inkomstbeskattningen än att försöka fastställa — vilket torde vara en rent terminologisk fråga — om konkursbo är en juridisk person eller ej. Framställningen kommer att begränsas till frågan om i vad mån konkursbo bör beskattas eller ej.[103]

Inkomstbeskattningen syftar till att träffa fysiska personers skatteförmåga, även om inkomsten uppstått inom ramen för en juridisk persons verksamhet.[104] Detta uppnår man naturligtvis enklast genom att beskatta de juridiska personernas inkomster hos de fysiska personer, som står bakom rättssubjekt vare sig de är delägare eller ej.[105] Beskattningen av juridiska personer utformades dock så att dessa i stor utsträckning beskattas i delägarnas ställe för sina inkomster.[106] Om man väljer att beskatta konkursboet som ett särskilt skattesubjekt, måste man se till att konkursgäldenären därigenom inte kommer i bättre skatterättslig ställning, än om han själv hade beskattats för dessa inkomster.

Man tycks inte ha räknat med att konkursboet skulle kunna utgöra ett särskilt skattesubjekt vid inkomstbeskattningen, eftersom konkursboets beskattning inte berörs någonstans i förarbetena till kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt.[107] Om konkursbo utgör skattesubjekt, utgår den statliga inkomstskatten proportionellt med 15 procent av den beskatt-

[102] Uppbördsutredningen menade att det rådde oklarhet om hur man skulle beräkna konkursboets inkomster och allmänna avdrag. Man var även osäker om efter vilka bestämmelser konkursbos statliga inkomstskatt skulle utgå. Detta bidrog på ett avgörande sätt till utgången i RÅ 1955 ref 21. Utredningen menade vidare, att det hos RR:s majoritet framskymtade den uppfattningen att beskattning av konkursbo förutsatte att man införde bestämmelser, som reglerade förfarandet vid konkurs. Stencil Fi 1969:13 s 20.

[103] Om övriga problem beträffande skattskyldigheten under konkurs se bl a Stencil Fi 1969:13.

[104] Hagstedt s 54. Se även SOU 1926:18 s 6. Hagstedt har ingående behandlat dessa frågor på s 52 ff.

[105] Hagstedt s 55.

[106] Hagstedt s 55 f. Från denna huvudregel finns det dock flera undantag. De viktigaste exemplen på juridiska personer, vars inkomster beskattas hos delägarna, är handelsbolag och kommanditbolag. Se vidare Hagstedt s 56.

[107] Se t ex SOU 1926:18 s 13 ff, SOU 1946:79 s 176 och prop 1947:212 s 252. I finsk rätt utgör inte konkursbo skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Av intresse är dock att man beskattar subjekt, som enligt den rådande uppfattningen i finsk doktrin inte utgör juridiska personer. Se Olsson s 143. Jfr angående de nuvarande reglerna Tikka s 33. Delägarna bär dock ett personligt ansvar för att skattesubjektets skatter blir betalda. Se Olsson s 146. Denna konstruktion vore en tänkbar lösning även i svensk rätt. Man kunde genom lagstiftning ålägga konkursgäldenären (eller möjligen förvaltaren) att svara subsidiärt för skattesubjektets skatter.

ningsbara inkomsten enligt 10 § 2 mom d) Si.[108] Konkursbo skulle även ha rätt till avdrag för kommunalskatt, som påförts boet, enligt 4 § 1 mom 3 st Si. Det leder oftast till lägre skatt om konkursboet beskattas istället för konkursgäldenären, förutsatt att inkomsterna inte är obetydliga. På grund av den progressiva statliga inkomstbeskattningen av fysiska personer blir dessa fördelar större ju högre inkomst konkursboet har.[109] När man före 1955 beskattade konkursbo, var man medveten om dessa problem. RN försökte i förhandsbeskedet RN 1953 2:6 b) mildra verkningarna av detta genom att förklara att den statliga inkomstskatten skulle beräknas enligt 10 § 1 mom Si, d v s efter den progressiva skala som gäller för fysiska personer. Detta uttalande stred dock mot 10 § Si:s avfattning.[110] I doktrinen har man varit kritisk mot att det ofta är fördelaktigare att försätta sig i konkurs — om konkursbo utgör skattesubjekt — än att försöka betala sina skulder utan konkursförfarande t ex genom ackord.[111] Detta skulle man till nöds kunna lösa genom att reglerna i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt ändras så att det inte medför några avgörande fördelar eller nackdelar i skatteavseende att försättas i konkurs.[112]

Enligt 27 § konkurslagen får konkursgäldenären behålla arbetsinkomst som han förvärvar under konkursen. Preliminärskatteavdrag skall ske på dessa inkomster. Om inkomsten efter skatteavdraget uppenbart överstiger vad som behövs för konkursgäldenärens och hans familjs försörjning och för fullgörandet av eventuell underhållsskyldighet, kan konkursboet emellertid ta överskottet i anspråk.[113] Mot denna bakgrund är det naturligt att gäldenären beskattas för inkomst av tjänst eller rörelse, som han själv bedriver.[114] Om man accepterar att även konkursboet skall vara ett skattesubjekt vid inkomstbeskattningen, får

[108] Konkursbo finns inte uppräknat i 10 § 1 mom eller 10 § 2 mom a), b) och c) Si. Enligt 10 § 2 mom d) utgör den statliga inkomstskatten för andra skattskyldiga än dem som avses i 1 mom eller under a), b) eller c) här ovan: femton procent av den beskattningsbara inkomsten. Se även Bratt SvSkT 1953 s 237 f.

[109] Om konkursgäldenären och konkursboet skall beskattas för olika inkomster, uppnår man en progressionssplittrande effekt genom att intäkterna delas upp på två skattesubjekt.

[110] Se not 108 ovan.

[111] Se t ex Ljungman s 32 ff och Bratt SvSkT 1945 s 94 ff och 1953 s 223 ff.

[112] Uppbördsutredningen menade att det hos RR:s majoritet i RÅ 1955 ref 21 framskymtade den uppfattningen att beskattning av konkursbo förutsätter att man inför bestämmelser, som reglerar förfarandet. Se Stencil Fi 1969:13 s 20.

[113] Se Stencil Fi 1969:13 s 22.

[114] Jfr Stencil Fi 1969:13 s 22.

man två skattesubjekt för gäldenärens inkomster. Detta försvårar en rättvis inkomstbeskattning av konkursgäldenärens totala inkomster.

Om konkursboet skall beskattas för alla inkomster, som gäldenären inte förfogar över,[115] får man — liksom vid dödsbobeskattningen — antagligen acceptera att boet inträder i konkursgäldenärens skattesituation.[116] Konkurslagstiftningen synes dock i princip vara utformad utan tanke på att inkomstbeskattning skall ske.[117] Om skatten i realiteten hänför sig till gäldenärens verksamhet före konkursbeslutet — s k latent skatteskuld — strider det i och för sig mot tanken att boet endast är skyldigt att betala gäld, som uppkommit genom dess verksamhet.[118] Skattefordran uppkommer dock formellt när en tillgång realiseras, och man tar inte någon hänsyn till att skatten i verkligheten helt eller delvis hänför sig till tiden före konkursutbrottet.[119] Om konkursboet skall beskattas för sådana dolda reserver får det till konsekvens att konkursboets inkomster blir beroende av de ingångsvärden, som tillgångarna hade när konkursboet kom till. Dessa värden är ofta beroende av hur gäldenären förfarit före konkursutbrottet, även om det är svårt att avgöra hur stor del av skattefordran som belöper på gäldenären, dvs som har uppkommit före konkursen och som härrör från konkursboet. Det beror ofta bl a på att gäldenärens räkenskaper och andra handlingar är i otillfredsställande skick vid konkursens utbrott. Detta gäller särskilt om gäldenären drivit rörelse, då bokföringen kan vara i oordning.[120] För att komma tillrätta med dessa problem är det naturligast att anse att konkursboet träder i gäldenärens ställe och övertar hans värden och att skattefordran anses uppkomma genom konkursboets

[115] Inkomst av tjänst och rörelse, som gäldenären själv bedriver.

[116] Uppbördsutredningen diskuterade bl a ett alternativ, där konkursgäldenären skulle beskattas för de inkomster och latenta skatteskulder som uppkommit före konkursutbrottet. Stencil Fi 1969:13 s 24 ff. Utredningen förordade dock inte att konkursboet skulle utgöra skattesubjekt. Stencil Fi 1969:13 s 34 ff. Man pekade på att denna lösning medförde betydande svårigheter, när det gällde att utforma bestämmelser om värdesättningen av boets ingående tillgångar och skulder. Utredningen menade vidare att det förelåg betydande risker för att dessa värden blev för lågt eller för högt satta och att man därigenom i efterhand kunde konstatera att man erhållit en ej önskvärd förskjutning mellan gäldenärens och boets inkomstberäkning. Denna lösning förutsatte därför att man införde särskilda bestämmelser, som gjorde det möjligt att ändra den tidigare värdesättningen. Se Stencil Fi 1969:13 s 27.

[117] Se Stencil Fi 1969:13 s 26. I 27 § konkurslagen har man emellertid tagit hänsyn till detta. Se ovan s 257.

[118] Jfr NJA 1966 s 241, Lodins utlåtande ingivet i RÅ 1973 ref 58 och Stencil Fi 1969:13 s 26.

[119] Jfr Stencil Fi 1969:13 s 19.

[120] Bratt SvSkT 1945 s 95 f och Ekdahl TSA 1951 s 288. I litteraturen har påpekats att det föreligger en del praktiska problem att på ett riktigt sätt beräkna intäkterna i ett konkursbo. Se vidare särskilt Bratt SvSkT 1945 s 95 ff, 1953 s 238 f och Ekdahl TSA 1951 s 284 ff.

realisation av tillgångarna. Detta synsätt leder dock inte alltid till materiellt tillfredsställande resultat.

Det som främst talar för att konkursboet skall beskattas för de inkomster det förvärvat, är skatteförmågoprincipen. En skattskyldig skall endast beskattas för sådan inkomst, som han äger disponera över. Det är därför naturligast att beskatta konkursboet för de inkomster det förvärvat.[121] Mot detta synsätt har invänts att konkursboets verksamhet äger rum för gäldenärens räkning.[122] De medel som kommer konkursboet tillgodo används till att betala av på konkursgäldenärens skulder till borgenärerna. Skatteförmågoprincipen är m a o inte något mera betydelsefullt argument för att man skall beskatta konkursboet. I praxis blir som sagt de inkomster, som konkursgäldenären inte disponerar över, överhuvudtaget inte beskattade.

Den största fördelen med att beskatta konkursbo, är att det är enkelt att få in skattefordran för staten, eftersom skatten utgör massagäld. Denna möjlighet har använts vid den indirekta beskattningen. Man bör dock komma ihåg att dessa skatter är avsedda att övervältras på andra och det är då naturligt att betrakta exempelvis mervärdeskatten som en löpande utgift i konkursboets verksamhet. Vid inkomstbeskattningen är situationen delvis annorlunda på grund av att konkursboet då ofta blir både skattesubjekt och skattebärare. Det är då inte lika naturligt att se skatten som en kostnad i förvärvsverksamheten. Det är vidare förenat med stora praktiska svårigheter att beskatta ett konkursbo. Många av dessa problem skulle i och för sig kunna lösas genom en samordnad konkurs- och skatterättslig lagstiftning. Man skulle då i gengäld få ett komplicerat regelsystem, som dessutom kanske lämnade ett flertal besvärliga och viktiga frågor olösta. I allmänhet leder försäljningar under konkurstillstånd inte till skattepliktig inkomst.[123] Det saknas därför fiskala skäl att beskatta konkursboet som ett särskilt skattesubjekt.

Nackdelarna med att inkomstbeskatta konkursboet överväger fördelarna med att konkursboet formellt sett väl uppfyller kraven på att kunna fungera som ett skattesubjekt. Det är därför moti-

[121] Jfr Ebersteins utlåtande i RÅ 1941 ref 56.
[122] Bratt SvSkT 1953 s 233. Jfr Ljungman s 33 f.
[123] Stencil Fi 1969:13 s 36.

verat att inte låta konkursbo utgöra skattesubjekt vid inkomstbeskattningen.[124]

Sammanfattningsvis kan anföras att konkursbo i skattesammanhang utgör skattesubjekt endast i de fall, där det är ändamålsenligt vid en total bedömning av situationen. Det är naturligt att konkursbo beskattas vid den indirekta beskattningen, där boet inte är skattebärare och där det är naturligt att se skatten som en löpande utgift i verksamheten. Skattefordran får då ställning som massagäld och betalas av konkursboet. Vid inkomstbeskattningen är tanken att skatten ytterst skall träffa den fysiska person, som står bakom ett subjekt, d v s i detta fallet konkursgäldenären. Det är svårt att uppfylla denna målsättning — även om man ändrar lagreglerna — om konkursboet skall beskattas för de inkomster som uppkommer under konkursen. Det finns vidare en mängd andra olösta praktiska svårigheter, som måste lösas lagstiftningsvägen, om man skall kunna uppnå materiellt tillfredsställande beskattningsresultat. Mot denna bakgrund är det naturligt att inte betrakta konkursboet som ett skattesubjekt enligt nu gällande regler. Jag har inte gått in på frågan hur beskattningen istället bör vara utformad under konkurs, eftersom det inte finns möjlighet att behandla dessa frågor inom denna avhandlings ram.

3.5.7 Stiftelse

3.5.7.1 Civilrätt

I äldre doktrin skilde man mellan osjälvständiga och självständiga stiftelser.[125] De förstnämnda var sådana stiftelser, som ställts under förvaltning av ett redan bestående rättssubjekt, medan de sistnämnda kännetecknades av att de hade en egen särskild för-

[124] Uppbördsberedningen föreslog 1969 att konkursgäldenären skulle beskattas för alla inkomster, som uppkom under konkursen. Man uttalade sammanfattningsvis: "Övervägande skäl talar därför för att några speciella beskattningsregler i samband med konkurs inte bör uppställas. I stället bör konkursgäldenären vara skattskyldig för all inkomst och själv svara för utgående skatt.

Enligt vad vi förut sagt är den största nackdelen med nuvarande praxis att denna kan leda till missbruk av konkursinstitutet och att konkursförfarandet från beskattningssynpunkt framstår som gynnat framför ackordsförfarande o. d. Denna nackdel undgår man med den förordade lösningen och längre gående åtgärder synes inte påkallade. Från konkursgäldenärens synpunkt innebär den förordade lösningen, att hans beskattning i konkurs blir i stort densamma som om skulderna avvecklats genom ackord eller eljest utan konkurs." Stencil Fi 1969:13 s 40. Utredningens förslag, som ligger i linje med vad flera företrädare för doktrinen hävdat (se Ljungman s 32 ff, Bratt SvSkT 1945 s 94 ff och 1953 s 223 ff. Jfr Kuylenstierna SvSkT 1950 s 122 f), har dock ännu inte lett till lagstiftning.

[125] Se Hagstedt s 33.

valtning.[126] Man ansåg länge att endast självständiga stiftelser kunde utgöra särskilda rättssubjekt och att en osjälvständig stiftelse inte var någon juridisk person utan endast medförde en obligationsrättsligt präglad skyldighet för förvaltaren att använda medlen i enlighet med förordnandets ändamålsbestämmelse.[127] Karlgren hävdar att denna gränsdragning mellan rättssubjekt och ickerättssubjekt inte var riktig.[128] Han menar att de flesta stiftelser utgör rättssubjekt. Obligationsrättsliga stiftelser, som inte är juridiska personer, föreligger enligt Karlgren endast i följande två fall.

1. Stiftaren avsåg att egendomen fick sammanblandas med mottagarens tillgångar samtidigt som den sistnämnde inte håller tillgångarna avskilda från sin egen förmögenhet.[129]

2. Stiftaren avsåg att ge medlen direkt till mottagaren, men för att bevara sitt namn till eftervärlden, uppställde han samtidigt en ändamålsbestämmelse.[130]

I modern doktrin synes Hessler och Hagstedt i stort ha accepterat Karlgrens synsätt.[131]

I praxis har HD tagit ställning till frågan om en osjälvständig stiftelse är ett rättssubjekt eller ej i NJA 1972 s 573.

En donator hade genom testamente förordnat, att hennes kvarlåtenskap — med undantag för vissa legat — skulle bilda en stipendiefond, som skulle förvaltas av en studentnation. Nationen sökte lagfart — med anledning av en försäljning — på en fastighet som ingick bland de donerade tillgångarna.

Inskrivningsdomaren vägrade nationen lagfart och åberopade att fastigheten inte kunde anses ha tillfallit nationen med äganderätt.

Nationen besvärade sig över beslutet och gjorde bl a gällande att lagfart bort meddelas nationen på grund av att fonden var en osjälvständig stiftelse. Göta hovrätt lämnade besvären utan bifall.

HD:

> Den genom testamentet bildade E:s stipendiefond nr 2 skall varaktigt tjäna det i testamentet angivna ändamålet, vilket icke sammanfaller med nationens. Testamentsgivaren får antagas ha avsett, att

[126] Hagstedt s 33.
[127] Se Hagstedt s 33 not 14. Jfr Hesslers utlåtande i NJA 1972 s 573.
[128] Karlgren s 57 ff.
[129] Karlgren s 72 f och s 80 ff. Jfr Hagstedt s 35 f. Om mottagaren de facto håller medlen avskilda från sina tillgångar, menar Karlgren att det föreligger ett särskilt rättssubjekt även om donator inte avsåg att detta skulle ske.
[130] Karlgren s 79. Jfr Hagstedt s 36.
[131] Se Hesslers utlåtande i NJA 1972 s 573 och Hagstedt s 36.

> den i fonden ingående egendomen skall hållas avskild från nationens egna tillgångar. Vid dessa förhållanden är fonden att anse som en sådan stiftelse som är särskilt rättssubjekt. Det är alltså icke nationen utan fonden som har förvärvat ifrågavarande fasta egendom.
>
> Vid angivna förhållanden kan nationens talan — som är att förstå så att nationen för egen del skall erhålla lagfart — icke bifallas.
>
> KM prövar förty lagligt fastställa det slut vartill HovR:n kommit.

HD uttalade att osjälvständiga stiftelser,[132] som har ett ändamål, som inte sammanfaller med mottagarens, utgör rättssubjekt, om donatorn får antas ha avsett att egendomen skall hållas avskild från mottagarens förmögenhet. Om man tolkar HD:s domskäl e contrario, skulle det innebära att en anknuten stiftelse, där givaren avsett att tillgångarna inte skulle hållas avskilda, inte är ett rättssubjekt även om tillgångarna de facto inte sammanblandas med mottagarens förmögenhet. Det är dock tveksamt om det är möjligt att dra dessa slutsatser. Det är svårt att utläsa ur domskälen efter vilka principer frågan, om huruvida ett rättssubjekt föreligger eller ej, skall bedömas, eftersom HD inskränkt sig till att bedöma endast det föreliggande fallet.

Sammanfattningsvis kan det fastslås att man i modern doktrin och praxis accepterat att även osjälvständiga eller anknutna stiftelser utgör rättssubjekt åtminstone om donator kan antas ha avsett att stiftelsen skulle ha en egen förmögenhet.

En annan fråga är vilken betydelse termen stiftelse anses ha i olika civilrättsliga sammanhang. 1929 års lag om tillsyn över stiftelser omfattar egendomsbindningar som har ett varaktigt ändamål och där destinatärskretsen är generiskt bestämd.[133] Tillsynslagen är därför inte tillämplig på förordnanden av kortvarig natur. Av dessa menar Hessler, att vad han kallar för bandläggningar och vissa typer av korta fideikommissariska substitutioner utgör rättssubjekt, åtminstone om särskild förvaltning är anordnad.[134] Dessa egendomsbindningar kallar han för stiftelser i "vid-

[132] En osjälvständig stiftelse kan vara en juridisk person. För att undvika kopplingen osjälvständig stiftelse —ej rättssubjekt som var härskande i äldre doktrin, används i fortsättningen termen anknuten stiftelse i enlighet med Hesslers terminologi. Se Hessler, Om stiftelser s 160.

[133] Se Hessler, Om stiftelser s 49 och s 124 ff. Hessler menar att man får anta att man i främsta rummet tänkt på att tillsynslagen skall vara tillämplig på förordnanden med generiskt bestämda destinatärer. Någon klar gränsdragning har dock inte gjorts i förarbetena mellan stiftelser med individuellt och generiskt bestämda destinatärer. Se Hessler, Om stiftelser s 124 f.

[134] Hessler, Om stiftelser s 122 ff. Eftersom Hessler inte behandlar de fall, där destinatären själv förvaltar egendomen, är det inte möjligt att behandla dessa fall i denna framställning. Det beror på att jag inte funnit det möjligt att själv undersöka det civilrättsliga läget. I fortsättningen bortser jag från dessa fall.

sträckt" mening.[135]

Med fideikommissariska substitutioner förstås att flera personer i viss ordning skall komma i åtnjutande av egendomen.[136] Det är dock endast sådana substitutioner där någon annan tillagts rätten att njuta avkomsten av egendom än dess ägare som kan utgöra särskilda rättssubjekt.[137] Bandläggning innebär att destinatärs rådighet över egendomen begränsats på visst sätt utan att någon annan tillagts rätt till egendomen.[138] Det kan t ex vara fråga om att mottagaren endast får använda egendomen på visst sätt eller att han visserligen får äganderätten till densamma, men att han samtidigt inte får förfoga över den under viss tid eller under sin livstid.[139]

Hessler anser att bandläggningar och fideikommissariska substitutioner utgör stiftelser i den meningen, att egendom ställts under särskild förvaltning för att tillgodose ett visst ändamål

[135] Hessler, Om stiftelser s 50.

[136] Hessler, Om stiftelser s 55.

[137] Hagstedt s 386 f. Hagstedt utvecklar sin uppfattning på följande sätt: "Med fideikommissarisk substitution menas att flera personer i angiven ordning skall komma i åtnjutande av förmån av egendomen. De perpetuella fideikommissen, som innebär att förmån av egendomen ständigt skall åtnjutas av personer, som utses genom mekaniskt verkande regler kan numera inte inrättas. Däremot är det möjligt att inom ramen för bestämmelserna i ärvdabalken meddela vissa former av kort fideikommissarisk substitution. Hessler har som de viktigaste fallen angivit a. nyttjanderätt för viss egendom, vartill annan samtidigt erhåller äganderätt, b. successiva legat, dvs. egendom som skall med äganderätt oförminskad övergå från den ene till den andre, c. rätt för viss person till avkomst av egendomen, vartill annan erhåller äganderätt. Av dessa är det egentligen endast beträffande c-fallen som det kan bli aktuellt med att egendomen under perioden sätts under särskild förvaltning och det är således endast dessa som torde vara av intresse i detta sammanhang, varför i det följande under a. och b. angivna substitutionerna kommer att lämnas utanför. C-fallen torde även vara de absolut vanligaste formerna för fideikommissariska substitutioner." Hagstedt s 386 f.

[138] Hessler, Om stiftelser s 57.

[139] Hagstedt s 387. Hessler definierar bandläggning på följande sätt: "Den andra gruppen av ändamålsbestämmelser vid förordnanden med individuellt bestämda destinatärer kännetecknas som nämnt av att de meddelade föreskrifterna uteslutande gå ut på att begränsa destinatärens rådighet, sålunda icke tillika på att bereda flera personer förmån av denna. Av dylika bestämmelser kunna främst nämnas sådana som innebära, att egendomen under viss tid icke får tagas i anspråk eller att, under angiven tidrymd eller destinatärens livstid, blott avkastningen får användas av destinatären, medan kapitalvärdet skall förbli orört. Dylika fall benämnas i det följande med en från danskt—norskt rättsspråk hämtad term *bandläggning*. Vidare kan ändamålsbestämmelse av nu berörd art avse, att destinatären skall använda egendomen på visst angivet sätt, t. ex. till studier." Hessler, Om stiftelser s 57.

Karlgren gör gällande — i polemik mot Hessler — att man måste ställa ytterligare krav än de Hessler kräver för att man skall kunna betrakta ett kortvarigt förordnande som ett rättssubjekt. Han uttalar bl a följande: "För att vad som nu sagt därom, att en juridisk person eller en stiftelse reellt sett föreligger även här, skall vara riktig måste dock krävas, att skydd för destinatärsintresset mot annan än ändamålsbestämd gäld genomförts icke blott så, att egendomen ej häftar för förvaltarens enskilda förpliktelser, utan även så, att den icke häftar för av vederbörande intressent eller intressenter självådragen gäld, åtminstone icke för dylik gäld som ej faller inom ändamålets ram. Om nämligen den under särskild förvaltning stående egendomen visserligen är säkrad mot förvaltarens enskilda borgenärer och utgör basis för ändamålsbestämda av förvaltaren ådragna förpliktelser men tillika häftar för intressentens eller intressenternas egna förbindelser, är den ingen självständig förmögenhet; om ett med juridisk person jämförligt rättsläge kan här ej talas (jfr förmyderskap)." Karlgren SvJT 1953 s 345.

Hessler anser att man skall ta ställning till om det är lämpligt att betrakta en viss egendomsbindning som ett rättssubjekt vid tillämpningen av en regel. Se Hessler, Om stiftelser s 126 f. Om man beaktar detta synes skillnaden mellan Karlgrens och Hesslers uppfattningar i praktiken inte skilja sig så mycket åt. Se även diskussionen nedan i not 156.

samtidigt som egendomsbindningen utgör ett särskilt rättssubjekt.[140] Han utvecklar detta på följande sätt:

> Det återstår att beröra förhållandet mellan dessa egendomsbindningar och det stiftelsebegrepp som kan antagas ligga till grund för StL. Till en början må anmärkas, att då nämnda egendomsbindningar förklarats vara stiftelser i förut angiven mening, detta icke med nödvändighet innebär, att de enligt här hävdad uppfattning också skulle falla in under StL:s stiftelsebegrepp. StL är icke en lag av den innebörd att den kan antagas utgöra den civilrättsliga grundvalen för stiftelseinstitutet över huvud i svensk rätt, såsom exempelvis är fallet med AbL med hänsyn till aktiebolagen. StL:s syfte är främst att ge föreskrifter om tillsyn över stiftelser beträffande vilka sådan befunnits erforderlig. Möjligheten att antaga inträdet av fullständiga sakrättsliga rättsverkningar vid egendomsbindningar av den organisatoriska utformning som utmärker stiftelsen kan sålunda icke vara beroende av, huruvida egendomsbindningen efter en tolkning av StL:s stiftelsebegrepp faller in under detta. Att man f. ö. för svensk rätts del knappast är berättigad att tala om en de juridiska personernas "numerus clausus", såsom måhända är fallet i vissa andra rättssystem, har tidigare påpekats.[141]

Hessler menar dock att stiftelsen, som har generiskt bestämda destinatärer — tillsynslagens stiftelsebegrepp — bildar en sluten och särpräglad grupp, där medlen är mera bundna än vid gruppen med individuellt bestämda mottagare. Han anser därför att beteckningen stiftelse i "inskränkt" mening eller — blott — stiftelser bör reserveras för dessa rättssubjekt.[142] Såväl i civilrättslig doktrin som i praxis har man emellertid betecknat bandläggningar och fideikommissariska substitutioner som stiftelser.[143]

Enligt Hesslers mening är stiftelser i vidsträckt mening — bandläggningar och fideikommissariska substitutioner — närbesläktade med sådana fall, där destinatärerna fått egendomen med omedelbar fri rådighet utan att något särskilt rättssubjekt därigenom uppkommit. Med hänsyn härtill kan det ofta finnas anledning att bortse ifrån att egendomen är bunden och betrakta mottagarna som ägare till de bundna tillgångarna.[144] Hessler påpekar emellertid följande:

[140] Hessler, Om stiftelser s 123 f.
[141] Hessler, Om stiftelser s 124. Enligt Hessler kan man dock med ganska stor säkerhet anta att om termen stiftelse förekommer i en bestämmelse, att det stiftelsebegrepp som ligger till grund för tillsynslagen skulle bli utslagsgivande. Hessler, Om stiftelser s 125 f.
[142] Hessler, Om stiftelser s 128.
[143] Se Hessler, Om stiftelser s 49 f och s 72 ff.
[144] Hessler, Om stiftelser s 126.

> Huruvida så bör ske eller icke får som förut framhållits avgöras efter en prövning i varje särskilt fall med stöd av de ändamålssynpunkter som böra anläggas vid viss rättsregels tillämpning.[145]

Rättssubjektet stiftelse har inte någon enhetlig betydelse i civilrätten. Hessler betonar att det finns ett vidsträckt och ett inskränkt stiftelsebegrepp. Gemensamt för dessa båda stiftelsebegrepp är att viss egendom ställs under särskild förvaltning för att tillgodose visst ändamål och att egendomsbindningarna är förenade med fullständiga sakrättsliga rättsverkningar. Den närmare innebörden av dessa båda begrepp skiljer sig åt. Stiftelser "i inskränkt mening" — tillsynslagens stiftelsebegrepp — har ett varaktigt ändamål, som tillgodoser generiskt bestämda destinatärer. Kortvariga förordnanden, där mottagarna är individuellt bestämda, utgör stiftelser i "vidsträckt mening".

3.5.7.2 Inkomst- och förmögenhetsskatt

I detta avsnitt skall undersökas i vad mån termen stiftelse används i samma betydelse i skatterätten som i civilrätten. Jag skall även behandla i vad mån bedömningen av om en stiftelse utgör skattesubjekt eller ej, följer den civilrättsliga gränsdragningen mellan rättssubjekt och icke-rättssubjekt.

Stiftelser — i inskränkt mening — behandlas som särskilda skattesubjekt i skatterätten.[146] RR har konsekvent låtit subjektets eget ändamål vara avgörande för dess beskattning, vilket inneburit att så gott som samtliga anknutna stiftelser betraktats som skattesubjekt.[147] Endast i de fall, där donatorn inte uppställt något krav på att medlen skulle fonderas, har subjektet inte ansetts utgöra skattesubjekt.[148]

I och med att den moderna uppfattningen om stiftelsers rättssubjektivitet slagit igenom föreligger det inte längre någon principiell motsättning mellan skatterättslig praxis och civilrättslig begreppsbildning. Det finns numera enligt Hagstedt civilrättsliga förutsättningar att behandla nära nog alla giltiga fondbildningar som skattesubjekt.[149] Han uttalar fortsättningsvis följande:

[145] Hessler, Om stiftelser s 126 f.
[146] Hagstedt s 114 ff.
[147] Hagstedt s 120.
[148] Hagstedt s 120.
[149] Hagstedt s 121.

> Den diskrepans som rått mellan skatterättslig praxis och civilrätten skulle härigenom elimineras. RR:s linje att behandla anknutna fonder som särskilda subjekt står helt i överensstämmelse med denna nya syn på stiftelseinstitutets innehåll. Det finns inte något avgörande av RR där en fond behandlats som subjekt fast den enligt detta nya schema borde ses som en gåva till mottagaren och det finns inte heller något avgörande där fonden behandlats som gåva fastän den enligt det nya schemat borde behandlats som särskilt subjekt. Denna nya uppfattning om stiftelseinstitutet är således också väl ägnat att tillgodose den skatterättsliga målsättningen att en fonds eget ändamål skall vara avgörande för dess skatterättsliga behandling.[150]

Rättssubjektet stiftelse — i inskränkt mening — är uppenbarligen funktionellt avpassat att även kunna utgöra skattesubjekt. Det torde vara orsaken till att det råder överensstämmelse mellan rättssubjektet och skattesubjektet stiftelse (i inskränkt mening).[151]

[150] Hagstedt s 121. Hagstedt påpekar att det i arvs- och gåvoskattesammanhang kvarstår en motsättning visavi civilrätten: "Här har nämligen fonder vilka saknat primärt konkreta tillgångar behandlats som skattesubjekt utan prövning av huruvida donationen av mottagaren förvaltas särskilt." Hagstedt s 121.

[151] Detta förhållande hindrar dock inte att de allmänna domstolarna och skattedomstolarna kan komma till olika resultat vid bedömningen av om ett subjekt är ett rättssubjekt eller ej. Denna fråga ställdes på sin spets i NJA 1974 s 333. Samma stiftelser som RR i RÅ 1964 fi not 1656 förklarade sakna rättssubjektivitet vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, ansågs av HD utgöra särskilda rättssubjekt.

RR 1964 fi not 1656. Sundblad hade bildat fyra stiftelser 1947 med sina barn och deras arvingar som destinatärer. RR: "Enl § 2 av de under beskattningsåret gällande stadgarna skall 'stiftelsernas' ändamål vara att tillgodose Gunnar Sundblads vbde barns och deras arvingars ekonomiska intressen. Jäml § 4 i stadgarna skola styrelserna utses av Gunnar Sundblad, så länge han lever, och därefter av vbde barn. Den, som utser styrelse, skall jämväl äga bestämma antalet styrelseledamöter. Vidare föreskrives i § 6 av stadgarna följande: Gunnar Sundblad skall under sin livstid ensam äga bestämma dels om ändring av stadgarna, dels om upplösning av stiftelsen. Stiftelsens ändamål skall dock alltid vara sådant, som angives i § 2. Sedan Sundblad avlidit, skall motsv bestämmanderätt tillkomma vbde barn. Sundblad har sålunda ägt rätt att när som helst och efter eget skön upplösa de som stiftelser betecknade bildningarna. I följd härav ha dessa, i varje fall med hänsyn till det ändamål, de skola tillgodose, icke haft den varaktighet, som hör till en stiftelses natur. Härtill kommer, att bestämmelsen i § 6 av stadgarna, att stiftelsens ändamål dock alltid skall vara sådant, som angives i § 2, efter sin ordalydelse kan tolkas såsom avseende allenast det fall, att ändring sker av stadgarna under den tid 'stiftelsen' äger bestånd. Av en dyl tolkning följer, att stadgarna icke på ett bindande sätt reglera, hur det skall förfaras med 'stiftelsens' medel vid upplösning av densamma. Något hinder kan vid sådant förhållande ej anses föreligga för att Gunnar Sundblad efter upplösningen i någon form tillgodoföra sig själv medlen. På grund av vad sålunda anförts kunna några giltiga stiftelser icke anses ha bildats. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter är Gunnar Sundblad skattskyldig för de stiftelser betecknade bildningarnas inkomst- och förmögenhet."

NJA 1974 s 333. Sundblad ändrade sedermera stadgarna 1956, så att han inte längre kunde upplösa stiftelsen. Lst menade med stöd av RR:s avgörande RÅ 1964 fi not 1656, att det inte uppkommit några giltiga stiftelser genom donationerna 1947. Giltiga stiftelser förelåg först i och med stadgeändringarna 1956. Stiftelsetillgångarna hade i samband därmed överlåtits till de då bildade stiftelserna som gåva. Därigenom hade enligt Lst:s mening uppkommit skyldighet för Sundblad att utge kvarlåtenskapsskatt och för stiftelserna att betala gåvoskatt. Så småningom förelades bl a Sundblad att vid vite, 5 000 kr, inkomma med kvarlåtenskapsskattedeklaration. Sedan vitet försuttits yrkade åklagaren inför allmän domstol att detsamma skulle utdömas.

HD konstaterade först att Sundblad endast kunde åläggas att betala det försuttna vitet, om det visade sig att han var skyldig att betala kvarlåtenskapsskatt med anledning av stadgeändringen 1956. HD menade att ordalydelsen 2 § i stiftelsernas stadgar visserligen kunde ge utrymme för olika tolkningar. HD uttalade fortsättningsvis: "Dess innebörd kan emellertid icke fastställas enbart med hänsyn till avfattningen utan även övriga omständigheter måste tagas i betraktande. Det är uppenbart att Sundblad tillskapade stiftelserna i syfte att till förmån för sina arvingar slutgiltigt avskilja stiftelseegendomen från sin förmögenhet. Redan med hänsyn härtill talar starka skäl mot att anse, att bestämmelsen om rätt för Sundblad att upplösa stiftelsen även

I praxis har även kortvariga förordnanden med egen förvaltning — bandläggningar och fideikommissariska substitutioner — beskattats som stiftelser.[152] Dessa egendomsbindningar utgör egna rättssubjekt och kan i civilrättsligt hänseende betecknas som stiftelser i "vidsträckt" bemärkelse.[153] Det är då naturligt att låta stiftelse i skatterättsliga sammanhang ha denna vidsträckta betydelse. Denna term betecknar då förutom stiftelser med generiskt bestämda mottagare — stiftelser i tillsynslagens mening — även de bandläggningar och fideikommissariska substitutioner, som utgör särskilda rättssubjekt och har egen förvaltning. Det skatterättsliga stiftelsebegreppet skulle därigenom få en funktionell innebörd, som i och för sig inte står i strid med civilrättslig begreppsbildning.

Av praxis framgår att de kortvariga förordnanden, som ansetts utgöra stiftelser vid beskattningen, civilrättsligt varit rättssubjekt, dvs stiftelser i vidsträckt bemärkelse.[154] Visserligen finns det relativt få rättsfall, men praxis visar ändock att inte alla kortvariga förordnanden, som varit rättssubjekt, ansetts utgöra stiftelser vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.[155] Det skulle m a o inte räcka med att en kortvarig egendomsbindning är ett särskilt rättssubjekt för att det skall betraktas som en stiftelse vid beskattningen. Donationen måste vara förenad med särskilda villkor för att egendomsbindningen skall behandlas som ett särskilt skatte-

skulle innefatta rätt för honom att vid en sådan upplösning återföra egendomen till sig själv; syftet får istället antagas ha varit att Sundblad skulle ha möjlighet att framledes, om ändrade beskattningsregler eller andra förhållanden motiverade detta, välja annan form för att med stiftelseegendomen tillgodose sina arvingar. Ett uttryck för att bestämmelsen har denna innebörd är även föreskriften, att stiftelsens ändamål 'alltid' skulle vara sådant, som anges i § 2, det vill säga att tillgodose arvingarnas ekonomiska intressen. Något hinder från nu berörda synpunkter mot att tillägga de med stiftelseurkunderna avsedda egendomsbindningarna giltighet föreligger därför ej. Ej heller i övrigt finns, såvitt framgår av utredningen, något hinder däremot.

Det sagda innebär att den egendom som avses med de av Sundblad 1947 vidtagna förmögenhetsdispositionerna får anses ha redan då blivit utskild från hans förmögenhet, och stadgeändringarna 1956 har inte kunnat innebära någon ny överlåtelse av samma egendom. Sundblad har följaktligen ej varit skyldig att utge kvarlåtenskapsskatt.

Domslut. KM prövar lagligt att, med ändring av HovR:ns dom, ogilla åklagarens talan."

RR och HD tolkade stiftelsernas stadgar på olika sätt. RR ansåg att Sundblad kunde upplösa stiftelserna efter eget skön och tillgodoföra sig stiftelsernas medel. Stiftelserna hade därför enligt RR:s mening inte den varaktighet som hör till en stiftelses natur. HD menade däremot att Sundblad inte hade någon möjlighet att återföra tillgångarna till sig själv. Detta förklarar i huvudsak varför HD — till skillnad från RR — ansåg att särskilda rättssubjekt bildades genom donationen 1947. HD:s och RR:s olika synsätt uppvisar därför inte några avgörande principiella skillnader, utan domstolarnas olika slutsatser om stiftelsernas rättssubjektivitet går huvudsakligen tillbaka på att domstolarna tolkade stiftelsernas stadgar på skilda sätt.

[152] Hagstedt s 384 ff.

[153] Se ovan s 264 f.

[154] Se Hagstedt s 412 f. Hagstedt använder dock inte termen stiftelse i vidsträckt bemärkelse utan talar istället om att korta förordnanden kan utgöra rättssubjekt.

[155] Hagstedt s 389 ff. Se särskilt s 413.

subjekt. I praxis har en bandläggning beskattats som destinatärens egendom.

RÅ 1960 fi not 1811. Två makar hade överlämnat benefika barnreverser, som löpte med 6 % ränta, till sina två underåriga barn. Reverserna skulle förvaltas av Handelsbankens notariatavdelning. Av den årliga avkastningen skulle ett belopp motsvarande minst 2 % av gåvokapitalet delas ut till gåvotagaren. Frågan gällde i målet vem som skulle förmögenhetsbeskattas för reverserna.

RR:

> Enär på grund av vad i målet förekommit mannen R jämlikt KF om statlig förmögenhetsskatt bör taxeras jämväl för barnens förmögenhet, prövar RegR lagligt att, med ändring av KR:s utslag, fastställa PN:s beskattningsåtgärd.

I praxis har bandläggningar[156] där fondering skett samtidigt som destinatärskretsen varit obestämd betraktats som särskilda stiftelser vid beskattningen.[157] I RÅ 1959 fi not 1197 har benefika

[156] Läget kompliceras av att Lindencrona ifrågasätter om man kan klassificera gåvor till omyndiga, där givaren förordnat att gåvan skall stå under särskild förvaltning — istället för att förmyndaren skall förvalta egendomen — som bandläggningar. Han vänder sig mot den uppfattning Hessler (Om stiftelser s 87 ff. Jfr s 126 f) framfört och som Hagstedt delar (se Hagstedt s 390). Lindencrona menar att genom ett sådant förordnande inskränks inte gåvotagarens rätt i något avseende. (Lindencrona s 205.) Om gåvan inte hade varit förenad med detta villkor, hade förmyndaren förvaltat medlen för den underåriges räkning och någon bandläggning uppkommer då inte. (Lindencrona s 204 f.) Enligt Lindencronas mening skall därför inte förvaltningsförordnandet ensamt anses medföra att ett särskilt rättssubjekt uppkommer. (Jfr Lindencrona s 202.)

Om destinatären inte får förfoga över medlen ens efter myndighetsdagen, leder Lindencronas uppfattning till problem. Dessa bör enligt Lindencrona lösas på följande sätt: "Sådana förordnanden har ofta den innebörden, att ett visst kapital överlämnas till en bank under barns underårighet med förordnande om, att barnet skall få åtnjuta avkastningen men inte få disponera själva kapitalet förrän vid t. ex. 30 års ålder. Före myndighetsdagen innebär förordnandet, att särskild förvaltning i föräldrarättslig mening inrättats i stället för förmyndarförvaltning. Den underåriges ställning påverkas inte av detta. Efter myndighetsdagen innebär emellertid förordnandet, att gåvotagaren inte får förfoga över kapitalet, förrän han uppnått den stipulerade åldern, t. ex. 30 år. Förordnandet blir då av samma karaktär, som om någon givit en gåva till en myndig person med förordnande om, att denne inte skall få disponera kapitalet förrän vid en viss ålder eller då någon händelse inträffar, som man med säkerhet kan påräkna kommer att inträffa." Lindencrona s 210.

Det är riktigt att ett förordnande om särskild förvaltning i princip inte berör den underåriges rätt fram till och med myndighetsdagen. Det beror dock inte på att denna typ av "bandläggning" inte är förenad med sådana "fullständiga sakrättsliga verkningar" som kännetecknar ett rättssubjekt (se Hessler, Om stiftelser s 91 ff) utan på att förmyndarförvaltningen i princip kan medföra samma konsekvenser som en särskild förvaltning. Hessler menar dock att det ofta finns skäl att vid tillämpningen av olika regler bortse från det förhållandet att egendomen utgör en avskild förmögenhet under särskild förvaltning och istället betrakta destinatären som ägare till tillgångarna. (Hessler, Om stiftelser s 126.) Hessler nämner som exempel att reglerna om meddelande av lagfart på fast egendom är utformade på detta sätt. (Hessler, Om stiftelser s 126.) Han menar att frågan, om man skall bortse ifrån om egendomen är bunden eller ej, får avgöras i varje särskilt fall med stöd av de ändamålssynpunkter som bör anläggas vid en viss rättsregels tillämpning. (Hessler, Om stiftelser s 126 f.) Enligt min mening lämpar sig Hesslers synsätt väl även i skatterätten för att uppnå ändamålsenliga lösningar. Den konflikt som uppstår genom att bandläggningen utgör ett rättssubjekt samtidigt som — exempelvis — skatterättsliga ändamålsskäl eventuellt talar för att destinatären skall beskattas för egendomen löses därigenom på ett tillfredsställande sätt. Samtidigt leder detta synsätt till samma resultat som Lindencronas metod. Med det synsätt som förordas här skulle man — liksom Hagstedt gjort — betrakta gåvan i RÅ 1960 fi not 1811 som en bandläggning. Lindencrona tar inte ställning till om det är fråga om en bandläggning i detta fall eller ej. Se Lindencrona s 246 f.

[157] Se RÅ 1913 ref 61, RÅ 1917 fi not 237, RÅ 1951 ref 30, RÅ 1953 ref 51 och RÅ 1953 fi not 1742. Se närmare Lindencrona s 212 ff.

barnreverser, som förvaltades av en bank, ansetts utgöra stiftelser vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, trots att fondering inte skulle ske.[158] Den troliga förklaringen till utgången i detta mål var att destinatärskretsen var obestämd.[159] Mot denna bakgrund synes det naturligt att anse att RÅ 1960 fi not 1811 ger stöd för att bandläggningar, där avkastningen helt eller delvis utdelas, inte betraktas som stiftelser vid förmögenhetsbeskattning och troligen inte heller vid inkomstbeskattningen[160] under förutsättning att destinatärskretsen är bestämd. Om destinatärskretsen är obestämd talar RÅ 1959 fi not 1197 för att egendomsbindningen utgör en familjestiftelse vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.[161] I de fall fondering skall ske — i enlighet med förordnandet — förefaller detta ensamt räcka för att bandläggningen skall anses utgöra en stiftelse vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.[162]

Rättsfallsmaterialet är väl magert för att man skall kunna vara helt säker på att ovanstående slutsatser ger en riktig bild av gällande rätt. Men rättsfallen tyder på att RR endast beskattar den bandlagda egendomen som ett särskilt skattesubjekt, när det inte är möjligt att beskatta destinatären. Det överensstämmer med målsättningen bakom de juridiska personernas beskattning, att man i första hand skall träffa den fysiska personens skatteförmåga, som står bakom rättssubjektet.[163] Om denne inte har någon skatteförmåga på grund av att avkastningen läggs till kapitalet, är det naturligt att beskatta rättssubjektet som ett särskilt skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Då destinatären varken disponerar över kapital eller avkastning är det lämpligt att bandläggningen även förmögenhetsbeskattas. Om mottagarkretsen är obestämd har visserligen destinatärerna vid förordnandets tillkomst

[158] RÅ 1959 fi not 1197. Kommenterat av Hagstedt s 393 f och Lindencrona s 244 ff.
[159] Hagstedt s 394.
[160] Se Hagstedt s 392, som anser att destinatären blir beskattad för avkastningen, om han anses som ägare till egendomen.
[161] Lindencrona anser att praxis är väl mager för att tillåta denna slutsats. Han fortsätter: "Så mycket kan dock sägas som att praxis inte strider mot den uppfattningen, att ett förordnande med obestämd mottagarkrets har självständig skatterättslig betydelse i den meningen, att förefintligheten av ett sådant förordnande ensamt kan medföra, att en familjestiftelse anses ha uppkommit vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen." Lindencrona s 213 f. Hagstedt är mer kategorisk och menar att stiftelsekonstruktionen tillgripes om destinatärskretsen haft en sådan utformning, att mottagarna inte varit definitivt kända. Hagstedt s 413.
[162] Hagstedt s 413. Lindencrona menar att praxis inte ger någon direkt vägledning i denna fråga men att det ändock får anses troligt att ett förordnande om fondering ensamt skulle medföra att en stiftelse förelåg vid beskattningen. (Lindencrona s 215 f.)
[163] Se SOU 1926:18 s 6.

ofta en rätt till en andel av tillgångarna och av avkastningen, men hur stor denna blir är beroende av framtida händelser.[164] Det är därför svårt att beskatta destinatären för egendomen, eftersom denne inte är ägare till egendomen. Man vet dessutom inte hur stor del av tillgångarna som slutligen tillkommer honom. Det saknas därför praktiska möjligheter att behandla honom som ägare till den bundna egendomen och det återstår därför endast att beskatta denna som en stiftelse.[165] Detta har framförallt betydelse vid inkomstbeskattningen, eftersom destinatärerna kan beskattas för stiftelsens förmögenhet med stöd av 7 § förmögenhetsskattelagen om avkastningen delas ut.[166]

Beträffande de fideikommissariska substitutionerna är rättsläget — i brist på rättsfall — mycket osäkert.

I RÅ 1943 fi not 1242 delades hela avkastningen ut. KR beskattade inte den bundna egendomen som ett särskilt subjekt och motiverade detta med att kapitalet inte utgjorde något särskilt rättssubjekt. RR gjorde ej ändring i KR:s utslag.

Som Hessler och Hagstedt påpekat var denna motivering inte tillfredsställande, eftersom egendomsbindningen civilrättsligt verkligen utgjorde ett rättssubjekt.[167] Domstolarna tog inte ställning till det förhållandet att hela avkastningen delades ut. Man kan därför inte vara säker på om en fideikommissarisk substitution, där hela avkastningen delas ut, kan utgöra skattesubjekt eller ej.[168]

I RÅ 1929 fi not 235 hade en man överlämnat ett kapital till sin sondotter som gåva, vilken skulle förvaltas av en bank. Till dess sondottern fyllt 25 år skulle avkastningen läggas till kapitalet och därefter fick hon uppbära denna årligen. Om hon avled före givaren eller dennes hustru skulle givaren återfå kapitalet. Vid hennes död skulle i annat fall hennes arvingar erhålla kapitalet. Hon hade dock rätt att testamentera bort hälften av subjektets behållning.

Vid 1923 års taxering, då mottagaren var 20 år och ej erhöll någon avkastning, beskattades avkastningen och kapitalet vid inkomst- och förmögenhetstaxeringarna som en stiftelse.

[164] Hagstedt s 394.
[165] Hagstedt s 394.
[166] Hagstedt s 391.
[167] Hessler, Om stiftelser s 111 f och Hagstedt s 408.
[168] Hagstedt menar att praktiska skäl talar för att fideikommissariska substitutioner, där fondering ej sker, bör förmögenhets- och inkomstbeskattas hos destinatären. Vid förmögenhetsbeskattningen löser man detta genom att anse den slutgiltige mottagaren som formell ägare. Avkastningstagaren kan sedan förmögenhetsbeskattas i den formelle ägarens ställe med stöd av 7 § förmögenhetsskattelagen. Se Hagstedt s 409 f.

I RÅ 1942 fi not 830 hade en testator förordnat att viss egendom skulle förvaltas av en bank och att avkastningen skulle utgå som livräntor av viss storlek. Om hela avkastningen översteg vad som gick åt för att ge ut livräntorna, skulle överskottet delas ut vart femte år till vissa av testatorns släktingar. K hade erhållit utdelning med 5 455 kr.

RR:

> Enär ovan omförmälda till K utbetalade belopp 5 455 kr får anses hava utgjort periodiskt understöd från ifrågav. fond, för vilket hon bort taxeras år 1939, men ifråga om fondens förmögenhet skatteskyldighet icke åtvilat henne...

Rättspraxis visar att fideikommissariska substitutioner beskattas som särskilda rättssubjekt vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, om avkastningen delvis fonderas. Avkastningsdestinatärerna blir endast inkomstbeskattade, då de erhållit extra skatteförmåga genom att utdelning skett.[169] Förklaringen till detta förhållande är att det är svårt att beskatta den slutliga mottagaren, eftersom denne inte har någon skatteförmåga. Den som njuter avkastningen kan gärna inte beskattas för mer än vad han uppbär.[170] Skatteförmågoprincipen för med sig att det är lämpligt att uppfatta egendomsbindningar av denna typ som särskilda rättssubjekt.

Sammanfattningsvis kan sägas att man i skatterätten uppfattar såväl stiftelser i inskränkt mening — stiftelsebegreppet i tillsynslagen — som i vidsträckt bemärkelse — bandläggningar och fideikommissariska substitutioner — som skattesubjekt. Rättsfallsmaterialet är visserligen magert, men talar för att man endast beskattat bandläggningar som stiftelser, när kapitalet och dess avkastning inte kunnat beskattas hos någon fysisk person på grund av bristande skatteförmåga eller genom att mottagarkretsen varit sådan, att alla destinatärerna inte varit kända. Samma principer gäller möjligen beträffande de fideikommissariska substitutionerna, men rättsläget är där mera osäkert.[171]

Det vidsträckta stiftelsebegreppet passar väl i skattesammanhang. De skatterättsliga stiftelsebegreppen synes vara funktionellt avpassade för att kunna lösa mer atypiska konfliktfall. Om destinatärernas ställning är sådan att den kan jämställas med att

[169] Se även Hagstedt s 412.
[170] Hagstedt s 412.
[171] Se Hagstedt s 413.

de fått egendomen med omedelbar fri rådighet, talar övervägande skäl för att de bör beskattas istället för stiftelsen.[172] Den situationen föreligger om destinatärskretsen är individuellt bestämd och egendomens avkastning inte fonderas.

En stiftelse — i vidsträckt bemärkelse — i förmögenhets- och inkomstskattesammanhang utmärks av att egendom ställs under särskild förvaltning för tillgodoseende av visst ändamål och av att egendomsbindningen är förenad med fullständiga sakrättsliga rättsverkningar, samt av att antingen destinatärskretsen är generiskt bestämd eller på annat sätt obestämd eller av att avkastningen läggs till egendomen.[173]

Genomgången visar att RR inte alltid känt sig bunden av att en egendomsbindning utgjort ett rättssubjekt. Domstolen har i vissa situationer bortsett från att egendomen är bunden och istället fäst vikt vid det förhållandet att avkastningen tillkommit destinatärerna. Detta synsätt ligger för övrigt i linje med Hesslers ståndpunkt att det i många civilrättsliga sammanhang finns anledning att bortse från att egendomen är bunden.[174]

3.5.8 Sammanfattning

I allmänhet beskattas rättssubjekt som särskilda skattesubjekt vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Aktiebolag och ekonomiska föreningar — registrerade enligt 1951 års föreningslag — uppfattas regelmässigt som skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Det synes bero på att dessa subjekt är klart definierade i aktiebolagslagen och föreningslagen och uppfattas på ett enhetligt sätt i civilrätten. Kravet på förutsebarhet är därigenom väl tillgodosett. De konflikter, som uppstår, när aktiebolag och ekonomiska föreningar utnyttjas för att uppnå skattefördelar för dess intressenter, har man försökt att lösa genom lagstiftning.[175]

Beträffande övriga rättssubjekt, som kan utgöra skattesubjekt, är bilden inte lika entydig. I vissa fall har starka ekonomiska skäl talat för att det varit mindre lämpligt att beskatta dödsbon och stiftelser som särskilda skattesubjekt. "Köp av dödsbon" har inte

[172] Jfr Hessler, Om stiftelser s 126 f.
[173] Detta torde åtminstone gälla bandläggningarna medan däremot rättsläget beträffande de fideikommissariska substitutionerna synes vara mer oklart. Se Hagstedt s 413.
[174] Hessler, Om stiftelser s 126 f.
[175] Se t ex ovan s 107 ff.

accepterats vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i ett fall där det saknades reell ekonomisk och rättslig motivering att se överenskommelsen som en andelsöverlåtelse. Dödsboets egendom och avkastning beskattades i stället hos "andelsköparna".[176] Stiftelser — i vidsträckt bemärkelse — har inte klassificerats som särskilda skattesubjekt om det ur skatterättslig synpunkt varit naturligare att anse att destinatärerna ägde den bundna egendomen på grund av att de bl a uppbar avkastningen.[177] Rättsläget beträffande de ideella föreningarna är i brist på praxis mera osäkert. RR synes dock inte vara helt främmande för att bortse från civilrättslig begreppsbildning om starka skatterättsliga skäl talar för denna lösning.[178]

Dessa exempel skall dock ses som undantag från regeln att dessa rättssubjekt i allmänhet även utgör skattesubjekt. RR anser uppenbarligen det praktiskt och lämpligt att uppfatta olika rättssubjekt som skattesubjekt, om inte starka skäl talar för att något annat subjekt, vanligen en fysisk person, bör beskattas i dess ställe.

Konkursbo beskattas numera dock inte i praxis som något särskilt skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Anledningen till detta synes dock inte vara att det skulle finnas några hinder mot att uppfatta konkursboet som ett skattesubjekt. Det allmänna har i och för sig goda möjligheter att få sin skattefordran betald om konkursboet beskattas.[179] Konkursbo utgör för övrigt skattesubjekt vid den indirekta beskattningen och i praxis — före 1955 års pleniavgörande — har konkursbo beskattats för vissa inkomster.[180] RR:s inställning torde istället grunda sig på att det leder till betydande rättstillämpningsproblem, om konkursbo beskattas som ett särskilt subjekt.[181] I vissa fall skulle denna tillämpning komma i konflikt med tankarna bakom den konkursrättsliga lagstiftningen.[182]

[176] Jfr även rättspraxis beträffande handels- och kommanditbolagsbildningar mellan föräldrar och barn ovan s 124 ff.
[177] I rättspraxis, under den tid 1911 års föreningslag gällde, beskattade man även föreningar som inte var registrerade enligt 1911 års lag, som ekonomiska föreningar. Detta berodde sannolikt på att dessa föreningar ansågs jämställda med registrerade föreningar ur ekonomisk synpunkt. Se ovan s 239.
[178] I RÅ 1972 fi not 856 (se ovan s 240 f) beskattades en ekonomisk förening, som var registrerad enligt 1911 års föreningslag, som en kvalificerat allmännyttig ideell förening.
[179] Se ovan s 250 ff.
[180] Se ovan s 254.
[181] Se ovan s 256.
[182] Se ovan s 258 f.

RR:s inställning står i överensstämmelse med den här hävdade uppfattningen, att man i första hand bör undersöka om olika subjekt — vid en samlad skatterättslig bedömning — lämpar sig för att vara särskilda skattesubjekt. RR har då funnit att konkursbo passar väl som skattesubjekt vid den indirekta beskattningen men ej vid inkomstbeskattningen.

De flesta rättssubjekt beskattas emellertid som särskilda skattesubjekt, om inte skattereglerna lägger hinder i vägen. Framställningen visar samtidigt att RR inte är helt främmande för att bortse ifrån att ett subjekt utgör ett särskilt rättssubjekt i mer atypiska fall. Domstolen har då istället beskattat de fysiska personer, som dragit nytta av rättssubjektets tillgångar och inkomster förutsatt att starka skatterättsliga skäl talat för denna lösning.[183]

3.6 Sammanfattning av avsnitten 3.3—3.5[1]

Av den praxis, som behandlats i avsnitten 3.3—3.5, framgår att RR synes utgå från att civilrättsliga termer och uttryck har en enhetlig innebörd i civilrätten, som skall användas även i skatterätten.[2] I situationer, där starka skatterättsliga skäl talat för att man måste ha olika lösningar vid tillämpningen av skilda skatterättsliga regler, har RR ibland använt civilrättsliga termer på ett varierande sätt i olika sammanhang. Exempelvis har en fastighet ansetts överlåten genom köpekontraktet vid realisationsvinstbeskattningen trots att säljaren ansetts som ägare i vissa situationer vid den löpande fastighetsbeskattningen och vid förmögenhetsbeskattningen.[3] RR har dock inte motiverat varför domstolen uppfattat dessa civilrättsliga termer på ett varierande sätt i olika skatterättsliga sammanhang. I praktiken och i doktrinen har det därför emellanåt uppstått osäkerhet, om orsakerna till att RR

[183] I framställningen har en annan intressant fråga berörts tidigare. Se not 107 ovan. Det kan eventuellt tänkas att det finns subjekt som inte utgör rättssubjekt, men som väl lämpar sig som skattesubjekt under förutsättning att skatteskulderna skulle kunna gå att drivas in på exekutiv väg. (Jfr diskussionen ovan beträffande konkursbon.) En lösning vore här att man liksom i finsk ratt (se not 107 ovan) genom lagstiftning ålägger delägarna i skattesubjektet att subsidiärt erlägga skatten. Då är det möjligt att införa regler om att subjektet skall beskattas som ett särskilt skattesubjekt.

[1] Sammanfattningen av avsnittet 3.2 är gjord på s 137 ff ovan.

[2] Se ovan s 142 ff.

[3] Se ovan s 196 ff.

undantagsvis använt civilrättsliga termer på ett varierande sätt vid tillämpningen av olika regler.[4] Framställningen visar, att praxis leder till mindre tillfredsställande materiella konsekvenser, när civilrättsliga termer används på ett enhetligt sätt i skatterätten trots att skatterättsliga ändamålsskäl talar emot en sådan lösning. RR har exempelvis utgått ifrån att köparen skall beskattas för en fastighets löpande inkomster fr o m den tidpunkt, då äganderätten övergått från säljare till köpare. Denna lösning är varken logiskt hållbar, eftersom det inte finns någon fix tidpunkt då äganderätten går över, eller materiellt tillfredsställande. Den lösning, som är mest ändamålsenlig ur skatterättslig synpunkt, nämligen att beskatta köparen fr o m tillträdet för fastighetens löpande inkomster, förekommer inte i RR:s praxis.[5]

Framställningen i avsnitten 3.3—3.5 pekar på att det är mest naturligt att låta civilrättsliga termers innebörd variera i skatterätten efter de olika reglernas skilda syften på samma sätt som man gör i civilrätten. Detta innebär att man utgår ifrån de drag som är gemensamma för alla de begrepp, som betecknas av en civilrättslig term. Termens närmare innebörd kan sedan variera utifrån de syften som ligger till grund för den regel, som skall tillämpas. Detta synsätt möjliggör för domstolarna att komma fram till materiellt tillfredsställande lösningar i betydligt fler fall än vad som gäller för närvarande.[6] Det är lättare att motivera varför man använt en viss civilrättslig term på ett visst sätt, om man resonerar på det förordade sättet. Därigenom motverkar man att det uppstår osäkerhet bland de skattskyldiga om hur domstolarna resonerat och vilka konsekvenser man kan dra av praxis.[7] Framställningen visar att de lösningar, som jag kommit fram till i olika sammanhang, uppfyller rättssäkerhetskraven minst lika väl och ofta bättre än de, som förekommer i praxis.[8]

Det rekommenderade synsättet kan även användas som motivering för att ingripa mot vissa skatteflyktsförsök såsom de benefika barnreverserna.[9] Avsnittet 3.2 visar emellertid att det behövs andra principer för att lösa de problem, som uppkommer

[4] Se framförallt ovan s 142 ff, s 196 ff och s 231 ff.
[5] Se ovan s 206 ff.
[6] Se t ex ovan s 142 ff, s 228 f och s 272 ff.
[7] Jfr not 4 ovan.
[8] Se ovan s 142 ff.
[9] Se t ex ovan s 162 ff och s 170 ff.

genom att de skattskyldiga i skatteflyktssyfte väljer helt andra handlingsalternativ än den kringgångna regeln är avsedd för.[10] Vad detta beror på och hur dessa problem kan lösas, skall diskuteras i nästa kapitel.

[10] Se ovan s 97 ff.

4 Olika sätt att angripa skatteflyktsproblematiken

4.1 Inledning

Av kapitel 3 framgår att skattedomstolarna synes utgå ifrån att civilrättsliga termer har en enhetlig civilrättslig innebörd, som normalt skall användas även i skatterätten.[1] Undersökningen i kapitel 3 visar vidare att det är naturligare att låta civilrättsliga termer ha i viss mån skilda funktionella betydelser i olika skatterättsliga sammanhang. Detta civilrättsligt inspirerade angreppssätt möjliggör en smidig och riktig användning av civilrättsliga termer i skatterätten. Tanken bakom det förordade synsättet är att alla civilrättsliga begrepp, som har samma beteckning, har vissa gemensamma kärnrekvisit, termens allmänna civilrättsliga innebörd, medan den närmare innebörden kan skifta.[2] Många skatteflyktsförsök kännetecknas emellertid av att de skattskyldiga väljer helt andra handlingsalternativ än de den kringgångna regeln är avsedd för. Man skänker exempelvis sina barn egendom istället för att själv sälja den. Det förordade funktionellt inriktade angreppssättet kan inte användas som stöd för att ingripa mot denna typ av skatteflykt. Metoden ger nämligen inte utrymme för en analog tillämpning av den kringgångna regeln på fall, som saknar den civilrättsliga termens kärnrekvisit.[3] Det är därför nödvändigt att diskutera i vad mån man kan tillåta sig att tillämpa skattereglerna analogt i svensk skatterätt. Denna diskussion känner vi igen från västtysk skatterätt.[4] I Sverige arbetar man för närvarande med ett förslag till lag mot skatteflykt. Syftet med

[1] Se ovan s 96 ff. Det finns dock exempel från skattepraxis, där man mer eller mindre medvetet låtit civilrättsliga termer ha en varierande innebörd i olika skatterättsliga sammanhang. Se t ex ovan s 196 ff och s 249 ff.
[2] Se ovan s 87.
[3] Se ovan s 84.
[4] Se ovan s 29 ff.

lagen är bl a att ge stöd för en analog tillämpning av de kringgångna reglerna för att komma tillrätta med skatteflyktsproblemen. Det är därför naturligt att diskutera i vad mån man kan tänka sig en analog användning av civilrättsliga termer i skatterätten med utgångspunkt från de framlagda förslagen till lag mot skatteflykt.[5]

4.2 Förslagen till lag mot skatteflykt

I oktober 1975 lade en expertgrupp inom företagsskatteberedningen fram ett betänkande kallat "Allmän skatteflyktsklausul" (SOU 1975: 77). Departementsarbetet har i juni 1978 resulterat i en departementspromemoria med titeln "Lag mot skatteflykt" (Ds B 1978: 6), som remissbehandlats under 1978. Proposition med förslag till lag mot skatteflykt kan tidigast väntas våren 1979.

Expertgruppens lagförslag till en allmän skatteflyktsklausul bestod av följande två paragrafer:

> 3 § Ingår skattskyldig avtal eller företager han annan rättshandling som, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkar, bereder honom skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening, och är det på grund av omständigheterna sannolikt att förmånen utgör hans huvudsakliga fördel av rättshandlingen, skall skatt eller taxering till skatt bestämmas utan avseende på denna eller, om sådan grund inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, till skäligt belopp.
>
> 4 § Bestämmelserna i 3 § gäller inte, om den skattskyldige gör sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen.

I departementspromemorian har skatteflyktsklausulen följande lydelse:

> 2 § Taxering till skatt skall icke bestämmas på grundval av rättshandling som skattskyldig företager, om
>
> 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkar, leder till icke oväsentligt lägre skatt än den närmast till hands liggande rättshandling som — bortsett från skatteförmånen — skulle ha givit ett likvärdigt ekonomiskt resultat,

[5] Se SOU 1975:77 och Ds B 1978:6. Jfr även motion 1976/77:1032.

> 2. nämnda skatteförmån står i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandling som avses under 1, och
>
> 3. det med hänsyn till omständigheterna måste antagas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företaga rättshandlingen i stället för den närmast till hands liggande rättshandling som avses under 1.
>
> 3 § I fall som avses i 2 § skall taxeringen i stället bestämmas på grundval av den närmast till hands liggande rättshandling som, bortsett från skatteförmånen, skulle ha givit ett likvärdigt ekonomiskt resultat. Om ett sådant förfarande inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Departementspromemorian — liksom expertgruppens förslag — bygger på expertgruppens analys av de flesta kända skatteflyktstransaktioner, som vidtagits framförallt under de senaste 30 åren. Enligt expertgruppen har RR ingripit mot försök att kringgå skattelagstiftningen genom enstaka rättshandlingar, som då bedömts enligt sin "verkliga innebörd".[6] Expertgruppen uttalade fortsättningsvis följande:

> Föreligger ett flertal var för sig civilrättsligt oantastliga rättshandlingar som tillsammantagna ger ett resultat som inte stämmer överens med den reella innebörden och som står i strid med skattelagstiftningens anda och mening, anser man sig inte kunna se transaktionsserien som en helhet. Denna frågeställning kom på sin spets i pleniavgörandet i det s. k. Nordbäcksmålet (RÅ 1953 ref. 10). Med någon förenkling kan man säga, att häri ligger det väsentliga i den problematik som vi har att behandla. En riktigt utformad skatteflyktsklausul skall göra det möjligt att på en serie av transaktioner tillämpa samma genomsyn som praxis redan accepterat beträffande enstaka rättshandlingar — men inte heller gå längre.[7]

Även i departementsförslaget betonas kraftigt att skatteflyktsklausulens viktigaste målsättning är att möjliggöra för skattedomstolarna att kunna ingripa mot s k serietransaktioner.[8]

Undersökningen i kapitel 3 visar att RR är lika obenägen att ingripa mot skatteflyktsförsök vare sig dessa vidtagits genom

[6] SOU 1975:77 s 55.
[7] SOU 1975:77 s 55.
[8] Se t ex Ds B 1978:6 s 77.

enstaka rättshandlingar eller genom en serie av transaktioner. Förklaringen till att serietransaktioner godtas så ofta i skatterätten beror på att skattedomstolarna prövar varje led för sig. Om varje led då är obligationsrättsligt giltigt och medför vissa ekonomiska och/eller civilrättsliga konsekvenser för de inblandade parterna accepterar RR rättshandlingarna även om de framstår som konstruerade och konstlade.[9] Detta gäller oberoende av om den skattskyldige vidtagit en enstaka transaktion eller en serie av rättshandlingar.[10] Expertgruppens målsättning framstår mot denna bakgrund som ett slag i luften. Av andra uttalanden i betänkandet framgår emellertid att expertgruppen ansåg, att den föreslagna skatteflyktsklausulen skulle kunna stoppa olika sätt att kringgå skattelagstiftningen genom enstaka rättshandlingar och serietransaktioner på ett effektivt sätt.[11]

I departementsförslaget betonar man att skatteflyktsklausulen skall begränsas till att omfatta endast "egentliga" kringgåendetransaktioner, som beskrivs på följande sätt:

> Den skattskyldige har i dessa fall velat uppnå visst ekonomiskt resultat som i och för sig inte har med beskattningen att göra, t. ex. uttag av vinstmedel från ett bolag eller överföring av medel till barnen. Väljer han det "normala" eller närmast till hands liggande förfarandet, inträder en bestämd beskattningseffekt, t. ex. att de uttagna vinstmedlen beskattas som utdelning eller att avdrag inte medges för överföringen till barnen. För att uppnå det avsedda resultatet och samtidigt nedbringa skatten väljer han i stället för det "normala" förfarandet en omväg via vissa andra, civilrättsligt giltiga transaktioner som — om de skulle godtas — medför att utdelningsbeskattningen uteblir eller att avdrag erhålles. Som exempel på kringgåendeförfaranden kan nämnas de s. k. Lundintransaktionerna och därmed besläktade förfaranden. Andra exempel finns bland de förfaranden som har haft till syfte att kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till barn. Undantagsvis har skattedomstolarna ansett sig kunna angripa vissa av dessa förfaranden. I andra fall har ett lagstiftningsingripande blivit nödvändigt. Det är helt klart att en allmän bestämmelse mot skatteflykt i första hand måste omfatta dessa och övriga fall av egentligt kringgående.[12]

[9] Se ovan s 139 ff.

[10] Det finns naturligtvis skillnader mellan dessa båda typer av kringgåendeförsök. När den skattskyldige vidtar en enstaka rättshandling utnyttjar han ofta direkt en ofullkomlighet i lagstiftningen. Serietransaktionerna är mer invecklade och innehåller fler moment och det är därför mer komplicerat att bedöma serietransaktioner än enstaka rättshandlingar efter det slutresultat den skattskyldige uppnått. Se närmare om serietransaktioner ovan s 107 ff och s 279 f.

[11] Se t ex SOU 1975:77 s 48.

[12] Ds B 1978:6 s 77.

Typiskt för de "egentliga" kringgåendetransaktionerna är m a o att den skattskyldige väljer ett onormalt handlingsalternativ, som den kringgångna regeln inte är avsedd för. I departementspromemorian slås sedan fast att skatteflyktsklausulen endast skall tillämpas på s k "egentligt" kringgående. Andra skatteflyktsförsök, såsom att den skattskyldige utnyttjar en avdragsregel och i det syftet genomför vissa transaktioner som medför att han kan redovisa viss omkostnad eller förlust, skall falla utanför regelns tillämpningsområde. I dessa situationer skall domstolarna istället pröva om rättshandlingen skall godtas eller ej enligt samma grunder som hittills gällt.[13]

Enligt departementspromemorian måste skatteflyktsklausulen få en mycket allmän och obestämd utformning, om den skall täcka alla skatteflyktsfall. Risken är då stor för att grundläggande rättssäkerhetskrav träds för när. Genom att begränsa generalklausulens tillämpningsområde till de egentliga kringgåendeförsöken är det enligt departementsförslaget möjligt att ge en någorlunda bestämd beskrivning av de förfaranden, som man har för avsikt att träffa.[14]

Expertgruppen hade tänkt sig att skatteflyktsklausulen skulle gälla över i stort sett hela skatteområdet.[15] I departementspromemorian menar man att generalklausulen skall begränsas till att gälla endast vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.[16]

Skatteflyktsklausulen i departementsförslaget är avsedd att lösa samma problem, som är av intresse för min undersökning. Generalklausulen skall möjliggöra en analog tillämpning av den kringgångna regeln, när de skattskyldiga på ett illojalt sätt utnyttjar skattereglerna i syfte att uppnå skatteförmåner genom att välja andra handlingsalternativ (rättshandlingar), än den kringgångna regeln är avsedd för.[17]

Jag har i annat sammanhang behandlat expertgruppens förslag till skatteflyktsklausul och det är därför möjligt att här framförallt behandla departementsförslaget.[18] Den intresserade läsaren

[13] Ds B 1978:6 s 78 f.
[14] Se Ds B 1978:6 s 78 f.
[15] Se t ex SOU 1975:77 s 57.
[16] Ds B 1978:6 s 99 ff. Skatteflyktsklausulen skall även omfatta utskiftningsskatten och ersättningsskatten, eftersom de kompletterar inkomstbeskattningen.
[17] Jfr Ds B 1978:6 s 68.
[18] Se Bergström SN 1976 s 139 ff.

hänvisas att läsa min analys av expertgruppens förslag parallellt med nedanstående redogörelse.[19]

Jag skall nu övergå till att diskutera de olika rekvisiten i 2 § i departementspromemorians lagförslag. Rekvisiten framgår av punkterna 1—3 i 2 §.

Enligt punkt 1 i 2 § skall den skattskyldige ha ingått en rättshandling, som ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat, leder till icke oväsentligt lägre skatt än den närmast till hands liggande rättshandling, som bortsett från skattekonsekvenserna skulle ha givit den skattskyldige ett likvärdigt ekonomiskt resultat.

Expertgruppen menade att en skatteförmån innebär att den skattskyldige uppnår ett beskattningsresultat som är klart förmånligare än vad som är normalt i jämförliga situationer.[20] Under remissbehandlingen framfördes det kritik mot att detta inte framgick klart av lagtexten. I departementsförslaget tillmötesgår man denna kritik genom att föra in i lagtexten, att det skulle vara fråga om ett förfarande, som leder till "icke oväsentligt lägre skatt" än den normala transaktionen i denna situation.[21] Man uttalar att en mindre skattevinst kan föranleda ingripande om den uppnås genom transaktioner som upprepas år från år. Om det däremot är fråga om rättshandlingar av engångskaraktär bör den undandragna skatten uppgå till åtminstone något tusental kr innan klausulen skall kunna tillämpas.[22]

Det första rekvisitet förutsätter att det finns en normal rättshandling som är ekonomiskt likvärdig med den skattskyldiges handlingsalternativ. Om det finns flera tänkbara normala handlingsmönster, skall jämförelsen avse det förfarande som är mest fördelaktigt för den skattskyldige.[23] Det finns dock skatteflyktstransaktioner, som inte leder till samma ekonomiska resultat som "det normala handlingssättet". Detta är t ex utmärkande för så-

[19] Departementspromemorians författare menar att expertgruppens slutsatser om skatteflyktsklausulens tillämpning på praktiska fall har till viss del kritiserats vid remissbehandlingen och bör därför inte anses bindande för tillämpningen av skatteflyktsklausulen. Se Ds B 1978:6 s 88.

[20] SOU 1975:77 s 63.

[21] Ds B 1978:6 s 80.

[22] Ds B 1978:6 s 80. Skatteförmånen skall dessutom tillkomma den skattskyldige själv. Om skatteförmånen istället tillkommer annan får klausulen — om övriga förutsättningar var uppfyllda — tillämpas vid den andra personens taxering. Se Ds B 1978:6 s 80.

[23] Ds B 1978:6 s 96. Man tillägger försiktigtvis: "Detta innebär dock inte att domstolen skall behöva pröva alla upptänkliga möjligheter som skulle ha stått den skattskyldige till buds för att nå det åsyftade ekonomiska resultatet." Ds B 1978:6 s 96.

dana typiska kringgåendetransaktioner som egendomsöverföringar i skatteflyktssyfte från föräldrar till underåriga barn. En förälder kan exempelvis i stället för att behålla en tillgång — exempelvis en fastighet — välja att skänka den till sina underåriga barn i syfte att uppnå skattefördelar. Man kan då knappast jämföra dessa båda handlingsalternativ med varandra, eftersom de leder till olika ekonomiska resultat. Föräldern avhänder sig i det senare fallet äganderätten till egendomen. De förmynderskapsrättsliga reglerna försvårar för föräldrarna att utnyttja och disponera ekonomiskt över fastigheten i eget intresse.[24] I allmänhet torde avsikten med rättshandlingen vara att förmögenheten verkligen skall tillfalla barnen.

Det är följaktligen en svaghet med det föreslagna rekvisitet, att man utgått ifrån att skatteflyktsförsök kännetecknas av att man uppnår samma ekonomiska resultat — med bortseende från skattekonsekvenserna — genom de vidtagna transaktionerna som om man valt ett "normalt" handlingsalternativ. När den närmast till hands liggande rättshandlingen är ekonomiskt fördelaktigare än den valda transaktionen, kan inte skatteflyktsklausulen tillämpas även om den skattskyldige kraftigt kompenserat sig för dessa nackdelar genom de uppnådda skatteförmånerna.[25] Om den skattskyldige försökt uppnå betydande skatteförmåner till priset av ekonomiska och även civilrättsliga nackdelar, är det naturligare att man — liksom expertgruppens förslag gav utrymme för — prövar om skattefördelarna är så dominerande, att man inte bör acceptera den skattskyldiges förfarande. Det skulle kunna ske genom att man slopar den föreslagna jämförelsen med ett normalt förfarande. I stället skall skatteflyktsklausulen tillämpas om förfarandet strider mot lagstiftningens grunder och den skattskyldige i allt väsentligt avsett att uppnå en icke oväsentlig skatteförmån.

[24] Om barnen äger tillgångar är föräldrarna endast subsidiärt skyldiga att svara för barnens kostnader för uppfostran och utbildning enligt 7 kap 1 § FB. Föräldrarna kan därför genom att skänka barn tillgångar till åtminstone viss del komma undan dessa kostnader. Se Lindencrona s 176 f. Jfr not 82 nedan.

[25] Ett av de exempel som departementspromemorians författare diskuterar kan illustrera detta. Se Ds B 1978:6 s 91 ff. Man påstår att det leder till samma ekonomiska resultat att teckna en pensionsförsäkring och sätta in barnen som förmånstagare till utfallande belopp, som att verkställa överföringen direkt t ex genom ett gåvobelopp eller någon form av periodisk betalning. Pensionsvillkoren och kraven i 1 anvp till 31 § KL sammantagna med inflationens verkningar innebär troligen att det är ekonomiskt ofördelaktigt att genomföra en förmögenhetsöverföring på detta sätt i jämförelse med en direkt gåva eller en periodisk överföring. Jfr Tl:s argumentering i RÅ 1968 fi not 504. Detta spelade dock mindre roll, så länge det var mycket fördelaktigt ur skattesynpunkt att välja pensionsförsäkringsalternativet. Argumenteringen i departementspromemorian förutsätter, att skatteflyktsklausulen även kan tillämpas, när det normala handlingsalternativet medför ett bättre ekonomiskt resultat (om man bortser från skattekonsekvenserna) än den valda lösningen. Detta synsätt synes dock vara svårt att förlika med lagtextens ordalydelse.

Enligt 2 § 2 p skall skatteförmånen stå i strid med grunderna för den (eller de) kringgångna regeln (reglerna). I departementsförslaget har expertgruppens uttryck "lagstiftningens anda och mening" bytts ut mot lagstiftningens grunder. I departementspromemorian förklarar man detta med att expertgruppens uttryck är för vagt och intetsägande och att det bör framgå av lagtexten, att undersökningen skall begränsas till att omfatta de kringgångna skattereglerna och förarbetena till dessa.[26] Expertgruppen var inne på samma tankegångar även om detta inte kom till uttryck i lagtextförslaget.[27]

I departementspromemorian utvecklas närmare hur man skulle kunna utröna om ett förfarande stred mot lagstiftningens grunder eller ej på följande sätt:

> Undersökningen av om skatteförmånen strider mot lagstiftarens intentioner skall avse vissa bestämda regler. I första hand måste bedömningen göras med hänsyn till dessa reglers allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Meningen är dock inte att man skall behöva hålla sig enbart till vad som uttalades när de berörda skattereglerna infördes. Vägledning bör också kunna hämtas från efterföljande lagstiftning, dock endast i den mån det är fråga om lagstiftningsärenden som avser en och samma skattefråga. Däremot föreligger en begränsning så till vida att nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram inte bör få läggas till grund för bedömning av om ett visst förfarande strider mot grunderna för en beskattningsregel. Skatteflyktsklausulens egentliga tillämpningsområde bör vara de fall där en lagregel har kringgåtts genom ett förfarande som lagstiftaren vid den kringgångna regelns tillkomst inte hade någon anledning att gå in på. Däremot skall klausulen inte tillämpas i de fall då lagstiftningen på annat sätt är ofullständig. Sådana brister får i stället avhjälpas på sedvanligt sätt genom lagstiftning varigenom de materiella reglerna ändras eller kompletteras.[28]

I departementspromemorian är man medveten om att det ibland kan bli svårt att fastställa om den skattskyldiges förfarande strider mot lagstiftningens grunder. Om det inte går att få ett entydigt svar kan inte skatteflyktsklausulen tillämpas: "Oklarhet beträf-

[26] Ds B 1978:6 s 83 f.
[27] Se SOU 1975:77 s 61 f.
[28] Ds B 1978:6 s 84 f.

fande lagstiftningens grunder måste med andra ord gå ut över den fiskala sidan."[29]

Det andra rekvisitet i departementsförslaget har till syfte att skilja skatteplanering från skatteflykt. Endast sådana förfaranden, där skatteregler utnyttjas på ett konstlat sätt i syfte att uppnå skatteförmåner, betecknas som skatteflyktstransaktioner i departementsförslaget. Typiskt för de flesta kringgåendeförsök, som skatteflyktsklausulen skall träffa, är att de skattskyldiga utnyttjar en eller flera skatteregler i syfte att kringgå en annan skattebestämmelse.[30] I skatteplaneringsfallen skall den utnyttjade regeln tillämpas, medan skatteflyktsregeln är avsedd att ge stöd för en analog tillämpning av den kringgångna regeln, om det är fråga om skatteflyktsförsök. För att man skall kunna bedöma om ett förfarande strider mot lagstiftarens intentioner (skatteflyktsförsök) eller ej (skatteplanering) måste man göra en totalbedömning av skattelagstiftningens olika syften. Man måste studera tankarna bakom såväl de utnyttjade som de kringgångna reglerna.[31]

Förarbetena till olika skatteregler är ofta relativt kortfattade och det kan emellanåt vara svårt att utläsa vilka syften lagstiftaren i mera detalj haft med bestämmelserna. Det är då ibland svårt att utläsa ur förarbetena till den kringgångna regeln i vilka situationer denna är avsedd att tillämpas eller ej. Emellanåt kan man utläsa av förarbetena till den utnyttjade regeln, att denna sannolikt inte är avsedd att omfatta den valda transaktionen.[32] Det förekommer också att man kan utläsa att den utnyttjade regeln skall tillämpas på ett visst förfarande trots att den skattskyldige därigenom lyckas kringgå andra regler.[33] Man bör uppenbarligen beakta både de kringgångna och de utnyttjade reglernas syften. Man måste då väga dessa olika ändamål mot varandra — om de

[29] Ds B 1978:6 s 85.

[30] Jfr Ds B 1978:6 s 77.

[31] Se även Bergström SN 1976 s 139 ff.

[32] Se t ex nedan s 287 f.

[33] Se not 48 nedan. Pensionsförsäkringar kan användas i annat syfte än pensionering o dyl för att uppnå skattefördelar. Lagstiftaren avsåg visserligen att pensionsförsäkringarna skulle tillgodose ett pensioneringsbehov, men det är den enskilda försäkringens tekniska utformning och inte pensioneringsbehovet som är avgörande för dess klassificering som pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring enligt 1 anvp till 31 § KL. Det framgår av prop 1950:93 s 167 ff. Se även Lindencrona s 131. Lagstiftaren var vid denna tidpunkt väl medveten att pensionsförsäkringar kunde utnyttjas i skatteflyktssyfte för annat ändamål än pensionering. Se prop 1950:122 s 167 ff. Om man exempelvis försöker kringgå avdragsförbudet i 20 § KL för periodiskt understöd till underåriga barn genom att teckna en pensionsförsäkring, utan att man därigenom tillgodoser något pensioneringsbehov, talar pensionsförsäkringsreglernas motiv och utformning för att avdrag för premien borde medges. Se prop 1950:93 s 167 ff och s 187. Se även nedan not 48. Att den skattskyldige får avdrag beror på en ofullkomlighet i lagstiftningen, som det tillkommer lagstiftaren att ändra. Jfr Ds B 1978:6 s 84 f. Se även RÅ 1968 fi not 504.

är motstridande — för att kunna fastställa om den skattskyldiges transaktioner strider mot lagstiftningens (samlade) syften.[34]

Om man inte gör på detta sätt är det lätt att komma fram till ett felaktigt resultat. Jag skall illustrera detta med ett exempel, som är hämtat från expertgruppens betänkande och som behandlats ingående tidigare, nämligen det s k Roosmålet.[35]

Roos tillskapade sig en realisationsförlust genom att sälja en fastighet till underpris till sina barn. Han utnyttjade då en schablonregel i praxis, som innebär att en överlåtelse till ett pris överstigande fastighetens taxeringsvärde skall betraktas som en försäljning i realisationsvinstskattehänseende även om rättshandlingen innehåller gåvomoment. Expertgruppen studerade de bestämmelser, som reglerar i vilka situationer man får avdrag för realisationsförluster och konstaterade att förfarandet stred mot lagstiftningens "anda och mening" med bl a följande motivering:

> Det har inte varit lagstiftarens mening att realisationsvinster skulle kunna kvittas genom realisationsförluster som samtidigt åstadkommits genom konstlade transaktioner mellan närstående.[36]

Schablonregeln är dock avsedd att tillämpas oavsett om resultatet är till fördel eller till nackdel för den skattskyldige i det enskilda fallet. I det aktuella fallet talade emellertid den utnyttjade schablonregelns syfte för att den skattskyldige skulle medges avdrag för realisationsförlust trots att detta stred mot avdragsreglernas syften.[37]

Expertgruppen försökte visa att de flesta kända skatteflyktsfall stred mot lagstiftningens syften. Gruppens slutsatser kritiserades emellertid.[38] I departementsförslaget betonas att expertgruppens slutsatser, om i vilka fall skatteflyktsklausulen var tillämplig, hade kritiserats i viss mån under remissbehandlingen och att de därför inte kan anses såsom bindande för tillämpningen av skatteflyktsklausulen.[39]

I departementspromemorian är man obenägen att ge bindande

[34] Dessa tankar har jag utvecklat närmare i SN 1976 s 140 ff.
[35] Se SOU 1975:77 s 160 f. Målet är behandlat ovan s 165 ff. Se även Bergström SN 1976 s 143 ff.
[36] SOU 1975:77 s 161.
[37] Se ovan s 165 f.
[38] Se Welinder SvSkT 1976 s 37 ff och Bergström SN 1976 s 139 ff. Se även Näringslivets skattedelegations remissyttrande över SOU 1975:77 och Ds B 1978:6 s 88.
[39] Ds B 1978:6 s 88.

anvisningar om hur generalklausulen skall tillämpas, men man illustrerar hur skatteflyktsklausulen är tänkt att användas med hjälp av tre praktiska exempel.[40] Jag skall nu undersöka i vad mån man kan visa att de skattskyldigas förfaranden strider mot lagstiftningens syften, genom att studera de kringgångna reglernas syften.

Det första exemplet har diskuterats ovan och behandlar realisationsvinstbeskattning av jordbruksfastigheter.[41] Vid försäljning av fastighet, som är avsedd att användas för bostadsändamål, har säljaren rätt till ett årligt s k fast avdrag på 3 000 kr. Det förekommer vid marköverlåtelser från jordbruksfastigheter att parterna kommer överens om att köparen först köper hela fastigheten, varefter "säljaren" omedelbart återköper mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtområde. På så sätt kan säljaren tillgodogöra sig fasta avdrag, som han inte hade varit berättigad till om han enbart sålt marken.

I departementspromemorian konstaterar man först att regelsystemet är uppbyggt så att det i princip enbart ger utrymme för "verkliga" kostnadsavdrag och att det inte finns några uttalanden, som ger stöd för att det skulle vara möjligt att erhålla någon form av schablonavdrag vid rena marköverlåtelser.[42] Denna uppfattning utvecklas i departementspromemorian på följande sätt:

> Ett direkt stöd för denna uppfattning kan fås genom att gå vidare till grunderna för den regel som ger möjlighet att utnyttja 3 000-kronorstillägg. Av lagtexten framgår direkt att avdrag får medges endast i sådana fall då avyttringen har omfattat byggnad som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål. Av motiven framgår (prop 1967: 153 s. 128 f) att syftet bakom 3 000-kronorstillägget är att mindre realisationsvinster skall undantas från beskattning och att fastighetsägaren samtidigt skall ha möjlighet att få kompensation för vissa mindre fastighetsomkostnader. Det är alltså naturligt att hävda att det skulle strida såväl mot de grundläggande reglerna om beräkning av realisationsvinst vid fastighetsavyttringar som mot grunderna för den särskilda regeln om 3 000-kronorsavdraget att tillåta avdrag i detta fall.[43]

[40] Ds B 1978:6 s 88 ff.
[41] Se ovan s 89 f.
[42] Ds B 1978:6 s 89.
[43] Ds B 1978:6 s 89 f. Lagstiftaren var visserligen medveten om denna kringgåendemöjlighet vid 1976 års reform av realisationsvinstbeskattningsreglerna utan att han införde några regler som stoppade dessa förfaranden. Det berodde dock på att man avsåg att lägga fram en lag mot skatteflykt i nära anslutning till denna reform, vilket av olika skäl ännu inte blivit verklighet. Se prop 1975/76:180 s 136.

Det är i och för sig riktigt att förfarandet strider mot lagstiftningens (samlade) intentioner.

Av lagtexten och andra uttalanden i departementspromemorian framgår emellertid att skatteförmånen "skall stå i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma ifråga, om den skattskyldige i stället företagit den närmast till hands liggande rättshandling som, bortsett från skatteförmånen, skulle ha givit ett likvärdigt ekonomiskt resultat".[44] Man skall m a o endast studera den kringgångna lagstiftningens grunder. Det normala eller det närmast till hands liggande handlingsalternativet är att säljaren säljer marken direkt till köparen och behåller bostadsbyggnaden med tomt för egen räkning. 3 000-kronorsavdragsregeln är dock inte aktuell i det sistnämnda fallet, eftersom köpet då inte omfattar någon bostadsfastighet. Detta är naturligt eftersom avdragsregeln utnyttjats av den skattskyldige för att uppnå skatteförmånen. Det är därför inte möjligt att åberopa grunderna för 3 000-kronorsavdragsregeln till stöd för att förfarandet strider mot den kringgångna lagstiftningens grunder.

Analysen i departementspromemorian går som synes utanför lagtextens ram och står dessutom i strid med andra uttalanden i promemorian. Dessa problem hade man kunnat undvika om man istället föreskrivit i lagtexten att lagstiftningens syfte skall utrönas genom en undersökning av samtliga inblandade reglers syften, dvs såväl grunderna för de kringgångna som de utnyttjade reglerna.

I det andra exemplet diskuteras olika försök att kringgå avdragsförbudet i 20 § KL för periodiskt understöd till person i givarens hushåll genom att givaren tecknade en pensionsförsäkring och satte in sina underåriga barn som förmånstagare till utfallande belopp. En annan variant var att försäkringsbeloppen tillföll barnen, i egenskap av ägare av försäkringen.[45] P g a att premien för pensionsförsäkring tidigare var helt avdragsgill och utfallande belopp skattepliktiga för mottagaren, lyckades man på detta sätt kringgå avdragsförbudet för periodiska understöd till hemmavarande barn.[46]

[44] Ds B 1978:6 s 84. Se även Ds B 1978:6 s 5.
[45] Se även SOU 1975:77 s 132 f.
[46] Ds B 1978:6 s 91.

Enligt departementspromemorian är avdragsförbudet för periodiska understöd en generell norm för beskattningen. En konsekvens av detta förhållande är att, om lagstiftaren verkligen velat ge något undantag från denna regel, han uttryckligen skulle ha angivit i vilken eller i vilka situationer det skulle ha kunnat komma ifråga. I departementsförslaget anser man att det kan fastställas att det inte går att finna något stöd för uppfattningen att de utnyttjade reglerna inom pensionsbeskattningens område skulle ha utformats på det sätt som skett bl a för att skapa ett undantag från avdragsförbudet för periodiska understöd.[47] Man drar sedan slutsatsen att förfarandena strider mot grunderna för avdragsförbudet i 20 § KL.[48]

Man kan även i detta fall konstatera att analysen går utanför lagtextförslagets ramar. Man har studerat både grunderna för de utnyttjade pensionsbeskattningsreglerna och för den kringgångna regeln i 20 § KL. Även det andra exemplet talar för att lagtextens utformning är olycklig.

Det tredje exemplet har man hämtat från företagsbeskattningsområdet.[49] Särskilda regler infördes 1972 i 35 § 3 mom 8 st KL för att göra vinst- och förlustbolagstransaktioner skattemässigt olönsamma. Den som avyttrar aktier i ett vinstbolag beskattas för hela vederlaget för aktierna som skattepliktig realisationsvinst. Enligt departementspromemorian har man försökt kringgå denna regel på följande sätt:

[47] Ds B 1978:6 s 92.

[48] Ds B 1978:6 s 93. Analysen i departementspromemorian är ofullständig. I 1950 års proposition uttalade dep chefen följande: "Något undantag från regeln om rätt till avdrag för premier, som erlagts av försäkringstagaren, torde däremot icke erfordras för de fall, då premien motsvarar i 20 § kommunalskattelagen omförmäld gåva eller där omnämnt periodiskt understöd, vilka icke äro avdragsgilla. I dessa fall medgives visserligen icke givaren avdrag för gåvan eller understödet men mottagaren är icke heller skattskyldig därför. Då beloppet beskattas blott en gång, torde intet vara att invända mot att i de motsvarande försäkringsfallen beskattningen sker hos mottagaren av försäkringsbeloppet." Prop. 1950:122 s 187. Man accepterade m a o 1950 att man kringgick avdragsförbudet i 20 § KL genom att teckna pensionsförsäkringar. Senare har man ändrat avdragsreglerna för att hindra att avdragsförbudet i 20 § kunde kringgås på detta sätt. Se prop 1959:122, prop 1964:37 och prop 1973:120. Lagstiftaren kan sägas ha ändrat uppfattning när han upptäckte att man utnyttjade reglerna på ett utstuderat sätt. Se t ex RÅ 1958 ref 56. Enligt departementspromemorian skall man inte beakta nya värderingar, som inte fanns när reglerna tillkom, när man bedömer om ett förfarande strider mot regelns grunder. Se Ds B 1978:6 s 84. Om den skattskyldige lyckas kringgå avdragsförbudet i 20 § KL genom att få avdrag för pensionsförsäkringspremier samtidigt som utfallande belopp beskattas hos hans underåriga barn (se RÅ 1968 fi not 504), strider detta inte mot förarbetena till avdragsreglerna. Se prop 1950:93 s 187, som citerats ovan. Tvärtom synes lagstiftaren ha accepterat sådana förfaranden 1950. Enligt departementspromemorian skall man inte beakta senare motstridiga uttalanden. Det pekar på att departementspromemorians slutsats, att försök att kringgå avdragsförbudet i 20 § KL för periodiska understöd till underåriga barn genom att teckna pensionsförsäkring strider mot lagstiftningens syften, är förhastad.

[49] Ds B 1978:6 s 93 f.

> Istället för att överlåta ett vinstbolag direkt till en utomstående person överlåts aktierna först till ett vilande systerbolag, som på så sätt blir moderbolag till det rörelsedrivande vinstbolaget. Därefter upplöses reserverna genom att "inkråmet", dvs. tillgångarna och skulderna i rörelsen, överlåts till marknadsmässiga priser till ett tredje bolag. Genom att sedan överlåta aktierna i moderbolaget anser den agerande sig inte kollidera med den ifrågavarande bestämmelsen i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL eftersom den enligt ordalydelsen endast träffar en direkt avyttring av *aktierna i vinstbolaget*.[50]

Man anser i departementsförslaget att det egentligen inte är fråga om en försäljning av de i och för sig ointressanta aktierna i det vilande moderbolaget utan av aktierna i vinstbolaget och att förfarandet därför måste anses strida mot grunderna för regeln i 35 § 3 mom 8 st KL.[51]

Den skattskyldige har i det aktuella fallet utnyttjat huvudregeln för aktievinstbeskattningen i 35 § 3 mom KL för att kringgå specialregeln riktad mot vinst- och förlustbolagstransaktioner. Förfarandet är ett försök att tillgodogöra sig vinstbolagets vinstmedel och samtidigt få skattekredit för upplösta dolda reserver i vinstbolaget. Detta strider mot syftet för dubbelbeskattningsreglerna, men lagstiftaren har samtidigt accepterat att aktieägare åtminstone genom normala transaktioner kan tillgodogöra sig vinstbolagets vinstmedel genom att sälja aktierna till en kostnad av den realisationsvinstbeskattning, som sker.[52] Kapitalvinstbeskattningen är emellertid fördelaktigare för aktieägaren än utdelningsbeskattningen. Det är därför troligt att mera konstlade och konstruerade aktieförsäljningar står i strid med grunderna för både dubbelbeskattnings- och aktievinstbeskattningsbestämmelserna. Normala aktieförsäljningar skall dock normalt beskattas enligt realisationsvinstskattereglerna oavsett om den skattskyldige därigenom uppnår betydande skattevinster, som strider mot dubbelbeskattningsprinciperna. M a o är det nödvändigt att studera förarbetena såväl till den utnyttjade som till de kringgångna reglerna, om man skall kunna utröna huruvida aktieförsäljningen strider mot skattelagstiftningens samlade syften.

Framställningen visar att man i departementspromemorian i

[50] Ds B 1978:6 s 94.
[51] Ds B 1978:6 s 94.
[52] Se närmare beträffande skattekonsekvenserna Lodin s 229 f.

två exempel åberopar även den utnyttjade regelns syften som stöd för att transaktionerna strider mot den kringgångna lagstiftningens grunder. I så måtto är departementsförslaget ett steg framåt i jämförelse med expertgruppens analys av olika praktiska fall. Gruppen fann att större delen av de skatteflyktstransaktioner som företagits under de senaste 30 åren stred mot lagstiftningens "anda och mening".[53] Expertgruppens slutsatser beträffande olika transaktioner har dock kritiserats.[54] Som jag har visat i andra sammanhang finns det dock skäl att emellanåt ifrågasätta expertgruppens slutsatser om lagstiftningens samlade syften p g a att de endast undersökte de kringgångna reglernas syften och ansåg att dessa representerade lagstiftningens "anda och mening".[55] En allvarlig svaghet med departementsförslagets lagtext är emellertid att den inte ger utrymme för en prövning av de utnyttjade reglernas syften, när det gäller att fastställa om ett förfarande strider mot lagstiftningens ändamål eller ej. I sin analys av olika praktiska fall måste därför departementspromemorians författare gå utanför de ramar, som lagtexten ger utrymme för.

Enligt departementsförslaget skall man bara beakta den historiska lagstiftarens syften med lagstiftningen.[56] Man kan då inte beakta senare inträdda förändringar i inställningen till olika typer av transaktioner. I Sverige har exempelvis pensionsförsäkringar tidigare setts som ett acceptabelt medel inte enbart till pensionering utan även till progressionsutjämning.[57] Numera har man genom lagstiftning kraftigt beskurit möjligheterna att få avdrag för pensionsförsäkringspremier med hänsyn till att dessa utnyttjats för att uppnå skattefördelar.[58] Även om dessa effekter är avsedda, bör det påpekas att rekvisitets tillämpningsområde samtidigt blir inskränkt.

Klausulens tillämpningsområde inskränks också av det förhållandet att det ibland är svårt att klarlägga om ett förfarande klart strider mot lagstiftningens syften. Förarbetena är ofta kortfattat utformade och olika regler har som tidigare visats ofta motstridande ändamål. Såväl i betänkandet som i departementspromemorian ges relativt kortfattade och intetsägande anvisningar om

[53] Se SOU 1975:77 s 92 ff.
[54] Se not 39 ovan i detta avsnitt.
[55] Bergström SN 1976 s 143 ff.
[56] Ds B 1978:6 s 84.
[57] Se Lindencrona, Kringgående av skattelag s 107.
[58] Se t ex Grosskopf, Kringgående av skattelag s 85 f.

hur man skall kunna fastställa lagstiftningens syften. Det påpekas att det ytterst fick bli en sak för skattedomstolarna att avgöra denna fråga.[59] Det finns därför en del som tyder på att såväl expertgruppen som departementspromemorians författare kanske underskattat svårigheterna med att klart kunna fastställa lagstiftningens syften. Skatteflyktsklausulen skulle då inte bli lika effektiv som man tänkt sig. Denna oklarhet går emellertid som sagt ut över den fiskala sidan enligt uttryckliga uttalanden i departementspromemorian, vilket är acceptabelt ur rättssäkerhetssynpunkt.

Expertgruppen hade föreslagit att som tredje rekvisit skulle gälla att skatteförmånen skulle vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen. Om den skattskyldige kunde göra sannolikt att rättshandlingen hade tillkommit och fått sitt innehåll av andra ekonomiska skäl än att erhålla förmåner vid beskattningen, skulle emellertid klausulen inte tillämpas enligt 4 § i expertgruppens lagförslag. I departementsförslaget har man slopat 4 §, eftersom man anser att den är överflödig och att man ändå måste ta hänsyn till den skattskyldiges motiv redan när man prövar om rekvisit 3 är uppfyllt eller ej.[60]

I departementsförslaget motiveras inte varför man ersatt expertgruppens krav på att förmånen skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen med att skatteförmånen i allt väsentligt skall utgöra vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företaga rättshandlingen. Det kan möjligen bero på att man menar att det endast var fråga om en rent redaktionell ändring och att man anser att uttryckssätten är synonyma. Departementspromemorians uttryck förefaller dock rent språkligt innebära att skattefördelarna skall vara mer dominerande i förhållande till övriga ekonomiska och civilrättsliga konsekvenser av rättshandlingen, än om man talar om att skatteförmånerna skall vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen. Departementspromemorians tredje rekvisit har — tolkat efter sin ordalydelse — ett snävare tillämpningsområde än expertgruppens motsvarighet.

[59] Se Ds B 1978:6 s 88 och SOU 1975:77 s 66.

[60] "Har det i tillräckligt hög grad gjorts sannolikt att rekvisitet är uppfyllt, får den skattskyldige i sin tur försöka göra sannolikt att han — trots vad som framgår av det yttre skeendet — ändå haft andra och i detta sammanhang godtagbara skäl för sitt handlande." Ds B 1978:6 s 87.

I departementspromemorian betonas det att skatteflyktsklausulen endast är tänkt att tillämpas på mer eller mindre konstlade transaktioner, varigenom de skattskyldiga uppnår icke oväsentliga skatteförmåner. Skatteplanering är däremot vanligt förekommande och måste accepteras.[61] Man måste därför skilja mellan sådana fall där den skattskyldige har godtagbara motiv för sitt handlande och sådana där han inte har det. I de fall skattefördelarna är det avgörande motivet för den skattskyldiges val av handlingssätt är det tredje rekvisitet uppfyllt.[62]

Erfarenheterna från västtysk skatterätt talar för att den skattskyldiges motiv måste bedömas utifrån de faktiska objektiva omständigheterna i det enskilda fallet.[63] Den skattskyldige torde knappast yppa något för skattedomstolen som är till nackdel för honom. Departementspromemorians författare är medvetna om dessa problem. Man anser att det inte kan begäras att det allmänna förebringar fullständig bevisning om den skattskyldiges syften:

> Har det i tillräckligt hög grad gjorts sannolikt att rekvisitet är uppfyllt, får den skattskyldige i sin tur försöka göra sannolikt att han — trots vad som framgår av det yttre skeendet — ändå har haft andra och i detta sammanhang godtagbara skäl för sitt handlande.[64]

I departementspromemorian betonas att företagsekonomiska överväganden torde vara den vanligaste invändningen från de skattskyldiga, men samtidigt betonar man att även andra motiv, som direkt eller indirekt har ekonomisk betydelse kan godtas. Man uttalar att det här ligger närmast till hands att tänka på vissa familjerättsliga överväganden, som emellertid inte preciseras närmare.[65]

Egendomsöverföringar från föräldrar till barn och bolagstransaktioner förekommer ofta i samband med skatteflyktsförsök.[66] Man kan emellertid visa med hjälp av tre typiska exempel, som är hämtade från expertgruppens analys av praktiska fall, att skattefördelarna alltför ofta inte är den enda väsentliga konse-

[61] Ds B 1978:6 s 83 f.
[62] Ds B 1978:6 s 86.
[63] Se ovan s 38.
[64] Ds B 1978:6 s 87.
[65] Ds B 1978:6 s 87.
[66] Se Ds B 1978:6 s 60 och SOU 1975:77 s 82.

kvensen av olika kringgåendeförsök.[67] Jag har valt två s k närståendetransaktioner och ett exempel som handlar om bolagsbildning i syfte att uppnå skattefördelar.

Det finns många exempel på transaktioner mellan föräldrar och barn i svensk skatterättslig praxis, som lett till betydande skatteförmåner för de inblandade. Dessa skatteförmåner framstår dock oftast mer som en konsekvens av familjebeskattningens utformning. Alla familjemedlemmar utgör särskilda skattesubjekt vid inkomstbeskattningen.

Genom att fördela inkomsterna på flera händer uppnår familjen som helhet ofta en lägre total skatt p g a att den statliga inkomstskatteskalan är progressiv. Enligt expertgruppen kunde därför inte skatteflyktsklausulen normalt användas mot närståendetransaktioner.[68] Endast sådana rättshandlingar, som var "skattemässiga arrangemang som saknar verklig motsvarighet på bl. a. den civilrättsliga sidan eller där civilrättsliga regler missbrukats" kunde angripas med stöd av skatteflyktsklausulen.[69]

Det är inte ovanligt att en förälder avstår en del av sitt arv till förmån för sina underåriga barn och att barnen får ut arvet vid arvskiftet i form av räntelöpande reverser, som är utställda av föräldern.[70] I praxis betraktas räntan som en vanlig onerös ränta och inte som benefikt periodiskt understöd till hemmavarande barn. Räntebetalningarna är därför avdragsgilla för föräldern och skattepliktiga för barnen.[71] Expertgruppen menade att föräldern på detta sätt i vissa fall lyckats kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn.[72] Skatteflyktsklausulen kunde tillämpas om följande förutsättningar var uppfyllda:

> Framstår nämligen inte reversen som en enligt 4 § i vårt lagförslag försvarlig form för lottläggning bör ränteavdrag kunna vägras. Räntebärande reverser bör sålunda inte anses godtagbara om boet skulle bestå av egendom som inte avlämnar avkastning eller eljest

[67] Departementspromemorians författare diskuterar inte vad, som krävs för att det tredje rekvisitet skall vara uppfyllt i sina tre praktiska fall. Man konstaterar bara försiktigtvis att det subjektiva momentet i tredje rekvisitet måste vara uppfyllt för att klausulen skall kunna vara tillämplig i det enskilda fallet. Se Ds B 1978:6 s 90 ff.
[68] SOU 1975:77 s 131.
[69] SOU 1975:77 s 131.
[70] Se SOU 1975:77 s 135.
[71] Se SOU 1975:77 s 135 och Lindencrona s 232 ff.
[72] SOU 1975:77 s 135 f.

> mycket låg sådan. Är situationen sådan att det uppenbart är olämpligt att barnen får del i boets tillgångar bör avdrag dock kunna ske.[73]

Enligt 14 kap 5 § FB har överförmyndaren skyldighet att kontrollera och godkänna arvskiften, där underåriga deltar. Om lottläggningen inte framstår som förenlig med barnens bästa skall överförmyndaren ingripa. Av 15 kap 3 § FB framgår att räntelöpande reverser, som barnen tillskiftats istället för annan egendom, accepteras så länge barnens intressen inte blir lidande. Enligt 15 kap 1 § FB skall man tillse att den underåriges egendom ger skälig avkastning. Det är uppenbarligen ett naturligt sätt att uppfylla FB:s regler att ge barnen deras lotter i form av räntelöpande reverser särskilt om "boet skulle bestå av egendom som inte avlämnar avkastning eller eljest mycket låg sådan".[74]

Föräldern vinner som expertgruppen påpekade, inte de största skattefördelar vid inkomstbeskattningen utan vid arvs- och gåvobeskattningen.[75] Denna skattefördel står dock inte i strid med lagstiftningen p g a att lagstiftaren länge känt till dessa förhållanden utan att ingripa. Han får då enligt expertgruppen anses ha accepterat denna typ av förfaranden.[76]

Skattefördelarna vid inkomstbeskattningen är knappast så dominerande att man kan säga att skatteförmånen i allt väsentligt varit vad den skattskyldige avsett att uppnå.[77] Samtidigt kan konstateras att ett arvskifte, varigenom underåriga barn tillskiftas räntelöpande reverser, knappast kan anses sakna motsvarighet på den civilrättsliga sidan eller innebära ett missbruk av civilrättens regler. Det finns inte några andra normala handlingsalternativ, som leder till samma ekonomiska resultat. Varken departementspromemorians eller expertgruppens tredje rekvisit är följaktligen uppfyllt.

En annan vanlig form av transaktioner mellan föräldrar och barn är att föräldrar överlåter fastigheter till sina hemmavarande

[73] SOU 1975:77 s 136.

[74] Se även 15 kap 2 § FB. Näringslivets skattedelegation menade att alternativet till att utfärda räntelöpande reverser är att barnens medel sätts in på en bank och att föräldern samtidigt tar ett motsvarande lån för att betala barnet. Avdragsrätt för räntan på lånet torde då föreligga för föräldern i denna situation. Det finns därför ingen anledning att bedöma det föreliggande fallet annorlunda. Se bilagan till Näringslivets skattedelegations remissyttrande över SOU 1975:77.

[75] Se SOU 1975:77 s 136.

[76] Se SOU 1975:77 s 136.

[77] Se vidare om likartade fall i bilagan till Näringslivets skattedelegations remissyttrande över SOU 1975:77.

underåriga barn i syfte att göra skattebesparingar vid inkomsttaxeringen. Familjen kan då som helhet betraktad utnyttja fler grundavdrag p g a att barnen beskattas för fastighetens inkomster. Föräldrarna kan fortsätta att dra av räntorna på lånen, som är nedlagda i fastigheten, i sina deklarationer förutsatt att de är personligt betalningsansvariga för lånen. Om fastigheten inte är belägen i föräldrarnas hemortskommun, får dessa avdrag för räntan såsom underskott i förvärvskällan kapital vid den kommunala inkomsttaxeringen. Detta är inte möjligt att uppnå om fastigheten istället hade ägts av föräldrarna.[78]

Expertgruppen ansåg att om föräldrarna överlät familjens gemensamma bostad eller sommarnöje till sina underåriga barn, skulle skatteflyktsklausulen bli tillämplig under den tid barnen var underåriga eller under den längre tidsperiod då förbudet mot periodiskt understöd till barnen gällde under förutsättning att det inte kunde visas några godtagbara skäl för att barnen skulle äga fastigheten.[79]

Enligt 15 kap 15 § FB kan inte den underåriges fasta egendom överlåtas eller skuldbelastas utan överförmyndarens samtycke.[80] Denne skall beakta i vad mån den underårige har behov av att sälja fastigheten eller vilket kreditbehov den sistnämnde till äventyrs kan ha.[81] Överförmyndaren skall alltså bl a skydda den underårige mot att förmyndarna säljer eller belånar barnens fastigheter i eget intresse. Föräldrarna har därför begränsade möjligheter att för egen räkning disponera ekonomiskt över fastigheter i strid med barnens intressen. Å andra sidan märks det ingen skillnad utåt sett efter överlåtelsen till barnen så länge dessa är underåriga. Familjen bor antagligen kvar som förut i barnens fastighet eller på sommarnöjet. Det är väl närmast detta expertgruppen avsåg när den uttalade att "Så länge barnen är omyndiga

[78] Se närmare om dessa fall SOU 1975:77 s 138 f. Samma situation kan man uppnå genom att endast ena maken äger fastigheten medan den andre maken är personligt betalningsansvarig för lånen och betalar räntorna. Se RSV I 1972 3:1, RÅ 1976 ref 20 och RSvSkT 1977 s 12. Denna lösning kan normalt inte angripas med stöd av skatteflyktsklausulen enligt expertgruppen, vilket förefaller vara inkonsekvent. Se SOU 1975:77 s 138 f.

[79] SOU 1975:77 s 139.

[80] Barnen kan också ha fått egendomen i gåva under villkor att den inte skall stå under överförmyndarens tillsyn och att förvaltningen skall handhas av en utomstående. Sådana villkor kan godtas om vissa villkor är uppfyllda. Se därom Lindencrona s 203 ff. Förvaltaren kan sälja och inteckna egendomen utan rättslig prövning, men han är fortfarande skyldig att liksom förmyndaren och överförmyndaren tillvarata den underåriges intressen och ha dennes bästa för ögonen. Se Lindencrona s 208 f.

[81] Walin, Förmyndare och gode män s 52 f.

har äganderättsförändringen ingen reell ekonomisk betydelse."[82]

En fastighetsöverlåtelse från föräldrar till underåriga barn innebär betydelsefulla civilrättsliga och ekonomiska förändringar för föräldrarna både på lång och kort sikt. Barnens ekonomiska intressen gentemot föräldrarna skyddas av de föräldrarättsliga reglerna. Fastigheten kommer antagligen på lång sikt att bebos endast av barnen. Värdetillväxten tillfaller barnen från tiden för överlåtelsen.

Expertgruppen utgick ifrån att det närmast till hands liggande alternativet var att föräldrarna behöll fastigheten. Man kan dock konstatera att detta alternativ i allmänhet inte ger samma ekonomiska resultat som att överlåta fastigheten, varigenom barnen ju tillförsäkras en egen förmögenhet. Även om skattefördelarna varit en drivfjäder för sådana överlåtelser, är skatteförmånerna inte de väsentliga konsekvenserna av rättshandlingen och knappast heller i allmänhet det väsentligaste syftet med transaktionen. Tredje rekvisitet i departementspromemorians eller expertgruppens lagförslag är därför inte uppfyllt.

I utländsk skatterätt har man angripit konstruerade förmögenhetsöverföringar från föräldrar till barn, där föräldrarna genom olika villkor behållit de väsentligaste befogenheterna som normalt är förenade med äganderätten till tillgångarna. I Finland har exempelvis 56 § beskattningslagen använts vid förmögenhetsbeskattningen, när en fader hade gett sina barn aktier på villkor att de fick besittningen till aktierna först vid faderns död och att han fick njuta avkastningen och utöva aktieägarens befogenheter under sin livstid.[83] För övrigt har man mera undantagsvis varit beredd att använda 56 § beskattningslagen mot överlåtelser från föräldrar till barn vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.[84] I Kiellandsmålet i norsk skatterätt överlät en fader aktier i ett fåmansaktiebolag till sina barn som ett led i en serie av transaktioner. Samtidigt behöll han dock inflytandet över aktiebolaget. Han gjorde gällande att syftet med överlåtelsen var att

[82] SOU 1975:77 s 139. Genom att barnen får egna tillgångar har föräldrarna möjlighet att kompensera sig för kostnader för barnens uppfostran och utbildning. Se vidare not 24 ovan. Denna aspekt diskuterar emellertid inte utredningen i detta sammanhang. Även om föräldrarna har möjlighet att kompensera sig för dessa kostnader enligt 7:1 FB är det troligt att de inte alltid gör det i full utsträckning om de avsett att skapa en egen förmögenhet åt barnen.

[83] Se ovan s 47.

[84] Se Tikka s 49.

trygga familjens förmögenhet åt barnen. Höyesterett avfärdade faderns invändning med att detta hade kunnat ske på ett annat sätt, som hade lett till samma ekonomiska resultat och som hade kunnat accepteras vid en skatterättslig bedömning.[85]

Höyesteretts motivering i Kiellandsmålet påminner starkt om departementspromemorians tredje rekvisit. De båda utländska exemplen skulle säkert ha fallit in under skatteflyktsklausulen, om de förekommit i Sverige. Däremot är det sannolikt så att mindre konstlade transaktioner mellan närstående, där föräldrarna verkligen avhänder sig alla eller åtminstone några väsentliga äganderättsbefogenheter till barnen, är svåra att angripa med stöd av en skatteflyktsklausul. Det visar de behandlade svenska exemplen och erfarenheterna från utländsk skatterätt.[86]

Expertgruppen ansåg att man kunde angripa aktiebolagsbildningar i syfte att kringgå skattereglerna under följande förutsättningar:

> För att kunna angripa ett enmansbolag med stöd av vår generalklausul fordras att bolagsbildningen leder till inte avsedda skattelättnader i det konkreta fallet och att bolagsbildningen huvudsakligen har skattemässiga motiv. Möjligheterna till ingripanden är självfallet störst i de fall där bolaget inte har några utomstående anställda, men enbart den omständigheten att en läkare eller tandläkare anställer en sköterska eller att en artist anställer en manager eller sekreterare skall självfallet inte utesluta tillämpning av generalklausulen.[87]

Som argument för sin uppfattning framförde expertgruppen att den finska skatteflyktsklausulen i 56 § beskattningslagen hade tillämpats på bolagsbildningar av läkare, som endast avsett deras praktik. Om bolaget däremot utfört laboratorieundersökningar el dyl även för andras räkning hade emellertid bolagsbildningen godtagits. Enligt expertgruppen kunde liknande synpunkter anläggas vid tillämpningen av den svenska generalklausulen.[88]

[85] Se ovan s 53.

[86] Det tredje rekvisitet är framförallt tillämpligt på sådana närståendetransaktioner, där föräldern visserligen formellt överlåtit tillgångarna till barnen, men samtidigt behållit det faktiska inflytandet över egendomen. Denna typ av transaktioner vittnar dock mera om att föräldern inte litar på sina barn än att han är en slipad skatteexpert. Det är ju uppenbarligen lätt att uppnå betydande skattefördelar, som inte kan angripas med hjälp av skatteflyktsklausulen om man istället överlåter tillgångarna utan alltför inskränkande villkor till barnen. Överföringen medför då beaktansvärda ekonomiska och civilrättsliga konsekvenser och generalklausulen kan då inte bli tillämplig.

[87] SOU 1975:77 s 120.

[88] SOU 1975:77 s 120.

Expertgruppens redovisning av finsk rätt är emellertid inte fullständig. Visserligen har man ingripit mot bolagsbildningar på det sätt expertgruppen angett, men det har varit fråga om handelsbolagsbildningar. Däremot har man inte varit beredd att använda 56 § beskattningslagen mot aktiebolagsbildningar.[89] Parallellen med finsk skatterätt talar därför snarare för att det inte skulle gå att angripa aktiebolagsbildningar med stöd av den svenska skatteflyktsklausulen.[90]

Det leder inte till samma ekonomiska resultat att driva en rörelse i form av enskild firma eller i form av aktiebolag. De bolagsrättsliga reglerna skiljer sig åt i väsentliga avseenden. Det är förenat med beaktansvärda ekonomiska för- och nackdelar att äga en ideell andel i aktiebolagets förmögenhet i förhållande till att äga tillgångarna själv. Aktiebolagsbildningar av skattemässiga motiv medför därför inte "huvudsakligen skattefördelar".[91] Den skattskyldige uppnår inte heller väsentligen skattefördelar genom bolagsbildningen. Om man vill komma åt skatteflykt genom bolagstransaktioner skall man istället angripa de transaktioner varigenom den skattskyldige verkligen uppnår skattefördelarna och inte själva bolagsbildningen.[92] RR har exempelvis inte godtagit föräldrars och barns vinstfördelningsavtal, när de bildat kommanditbolag i syfte att uppnå skattelättnader. Själva bolagsbildningen accepterades dock förutsatt att den var bolagsrättsligt giltig.[93]

Skatteflyktstransaktioner är i allmänhet enligt betänkandet och departementspromemorian konstlade arrangemang, vars främsta syfte i realiteten är att nedbringa skatten.[94] Min undersökning pekar emellertid på att en del s k kringgåendetransaktioner, som vid ett ytligt betraktande enbart verkar vara konstruerade för att uppnå skattefördelar, vid en närmare analys visar sig

[89] Se ovan s 47. Dessa handelsbolag hade utgjort särskilda skattesubjekt vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, om 56 § beskattningslagen inte kunnat tillämpas. Se därom Tikka s 43. Se även om nuvarande lagstiftning Tikka s 33.

[90] Expertgruppen menade vidare att situationen med enmansbolag i viss mån kunde jämföras med den som föreligger vid enmansdödsbon: "Sådant dödsbo anses i praxis upphöra som självständigt skattesubjekt efter ca ett år från dödsfallet, och boet anses då uppgå i ägarens förmögenhet." SOU 1975:77 s 120. Redovisningen av praxis är missvisande. Parallellen är inte heller särskilt slående, eftersom skatterättslig praxis, som innebär att enmansdödsboets tillgångar uppgår formlöst i enmansdödsbodelägarens förmögenhet, när boutredningen är slutförd, bygger på uttalanden i förarbetena till den civilrättsliga lagstiftningen. Se ovan s 241 f.

[91] Jfr Bergström SN 1976 s 152.

[92] Jfr Bergström SN 1976 s 149 ff.

[93] Se ovan s 124 ff.

[94] Ds B 1978:6 s 68 och SOU 1975:77 s 64.

innehålla betydelsefulla ekonomiska och civilrättsliga skillnader i förhållande till de närmast till hands liggande rättshandlingarna. Skänker man tillgångar till underåriga barn får denna rättshandling ofta betydelsefulla ekonomiska rättsverkningar. Väljer man att ombilda sin enskilda rörelse till ett aktiebolag får det omedelbart direkta eller indirekta ekonomiska konsekvenser. Slutsatsen blir att skatteflyktsklausulen sannolikt kommer att få ett begränsat tillämpningsområde, som inskränker sig till uppenbart konstlade transaktioner. Vissa av dessa förfaranden torde för övrigt kunna angripas idag i svensk skattepraxis utan stöd av en skatteflyktsklausul.[95]

En annan svaghet med den föreslagna skatteflyktsklausulen är att man inte diskuterat hur man skall möta de problem, som uppstår genom att skattskyldiga anpassar sitt handlande efter den nya lagstiftningen.

I betänkandet och i departementspromemorian utgår man ifrån att den civilrättsliga avtalsfriheten i princip skall accepteras även i framtiden i svensk skatterätt.[96] Skatteflyktsklausulen är endast avsedd att — liksom i de utländska skattesystem som jag studerat — möjliggöra justeringar av de mest materiellt stötande sätten att utnyttja denna princip. Det finns därför sannolikt många olika sätt att i stort uppnå de ekonomiska resultat, som den skattskyldige strävar efter och som samtidigt skiljer sig åt i ekonomiskt och civilrättsligt hänseende från de handlingssätt som den kringgångna regeln är avsedd för. Om de ekonomiska och civilrättsliga skillnaderna mellan den valda och "den närmast till hands liggande" rättshandlingen inte är obetydliga kan inte skatteflyktsklausulen tillämpas. Visserligen skulle skatteflyktsklausulen kunna användas mot en del av de transaktioner, som expertgruppen presenterade, men man måste då hålla i minnet att dessa transaktioner tillkommit därför att de skattskyldiga på goda grunder antagit att skattedomstolarna skulle acceptera dem. Erfarenheterna från finsk skatterätt tyder på att de skattskyldiga i stor utsträckning har möjlighet att anpassa sig efter skatteflyktsklausulens tillämpningsområde.[97] Skatteflyktsklausu-

[95] Se ovan s 124 ff.
[96] SOU 1975:77 s 64 och Ds B 1978:6 s 86.
[97] Se ovan s 45 ff.

len skulle därför sannolikt bli ett inte alltför effektivt vapen mot skatteflykt.

Skatteflyktsklausulen gör det möjligt att tillämpa den kringgångna regeln analogt till den skattskyldiges nackdel i syfte att skapa konsekvens i rättstillämpningen och materiellt tillfredsställande lösningar.[98] I departementsförslaget förutsätts det att skatteflyktsklausulens tillämpningsområde begränsas till de s k egentliga skatteflyktsförsöken. Även om generalklausulen knappast kommer att bli ett effektivt vapen mot skatteflykt, gör den det möjligt för skattedomstolarna att i större utsträckning än för närvarande ingripa mot skatteflyktsförsök. Analog tillämpning förekommer sällan i praxis, men i den utsträckning det sker tillämpas reglerna i samma utsträckning oberoende av om resultatet är till fördel eller till nackdel för de skattskyldiga. Skattedomstolarna synes därvid inte tillmäta det faktum att den skattskyldige försökt att kringgå skattereglerna någon betydelse.[99] Om den föreslagna skatteflyktsklausulen skulle införas skulle läget bli förändrat. Generalklausulen gör det då möjligt att tillämpa reglerna analogt till den skattskyldiges nackdel i betydligt större utsträckning, när han försökt att kringgå skattereglerna, än i andra situationer. Det beror på att reglerna sällan används analogt i praxis till den skattskyldiges fördel, när han valt en lösning, som i själva verket inte ger uttryck för vad han vill uppnå. Som jag tidigare påpekat är det viktigt att reglerna tillämpas på samma sätt oberoende av om resultatet blir till fördel eller till nackdel för den skattskyldige i förhållande till vad han väntat sig.[100]

En viktig invändning mot att införa en skatteflyktsklausul i svensk skatterätt har varit att den inte uppfyller normala rättssäkerhetskrav.[101] De skattskyldiga anses ha berättigade krav på att i möjligaste mån kunna förutse de skatterättsliga verkningarna av olika handlingsalternativ.[102] Såväl expertgruppen som departementspromemorians författare anser emellertid att deras lagförslag uppfyller dessa rättssäkerhetskrav.[103] I departementspromemorian utvecklar man detta på följande sätt:

[98] Jfr Ds B 1978:6 s 68 och 71.
[99] Se ovan s 137 ff.
[100] Se t ex ovan s 70 f.
[101] Se SOU 1975:77 s 50.
[102] Se SOU 1975:77 s 51 och s 69.
[103] Se SOU 1975:77 s 7 f och Ds B 1978:6 s 70 f.

> Kravet på förutsebarhet har inte på något rättsområde kunnat drivas så långt att det skall gå att förutse de rättsliga konsekvenserna i varje okänd framtida situation. Detta förhållande bör man hålla i minnet när man tar ställning till frågan om att införa en allmän skatteflyktsklausul. Man måste givetvis sträva efter att ge en sådan klausul en så preciserad utformning som möjligt. Den som företar helt vanliga och normala rättshandlingar skall inte behöva riskera att beröras av klausulen. Tillämpningsområdet för denna bör begränsas till de fall då mer eller mindre invecklade transaktionskedjor har konstruerats för att undgå eller nedbringa skatt. Det torde inte vara någon överdrift att hävda att de agerande i dessa fall regelmässigt har varit väl medvetna om att mer normala vägar skulle medföra högre skatt och att transaktionernas giltighet kan komma att ifrågasättas av skattemyndigheterna. Det är knappast befogat att påstå att det skulle minska rättssäkerheten om skattedomstolarna får möjlighet att i sådana fall underkänna förfarandet med stöd av en allmän skatteflyktsklausul. Förekomsten av en sådan klausul kan tvärtom öka förutsättningarna för konsekvens i rättstillämpningen och materiellt tillfredsställande lösningar.[104]

Man föreslår med hänvisning till rättssäkerhetsintressena att skatteflyktsklausulen skall ge en någorlunda bestämd beskrivning av de förfaranden man har för avsikt att träffa. Regeln begränsas till att omfatta de s k egentliga skatteflyktstransaktionerna, dvs när den skattskyldige väljer ett annat handlingsalternativ än den kringgångna regeln är avsedd att tillämpas på.[105] Den skattskyldige föreslås få en ovillkorlig rätt till förhandsbesked, om en planerad transaktion faller in under skatteflyktsklausulen eller ej.[106] I departementspromemorian betonar man dock samtidigt att det inte kan komma ifråga av rättssäkerhetsskäl att hänvisa till möjligheten att söka förhandsbesked som den normala vägen för de skattskyldiga att få kunskap om ett förfarande faller in under skatteflyktsklausulen eller ej: "Lagstiftningen mot skatteflykt måste därför utformas så att den ger en någorlunda bestämd beskrivning av de förfaranden som man har för avsikt att träffa."[107]

Osäkerheten om hur skatteflyktsklausulen tillämpas av skattedomstolarna kommer att vara störst under den första tiden sedan

[104] Ds B 1978:6 s 70 f. Se även SOU 1975:77 s 51 ff.
[105] Ds B 1978:6 s 78 f.
[106] Ds B 1978:6 s 101 ff. I departementspromemorian uttrycks detta på så sätt, att den skattskyldige skall – i annat än bagatellfrågor – ha en ovillkorlig rätt att erhålla förhandsbesked när det gäller tillämpningen av skatteflyktsklausulen. Se Ds B 1978:6 s 102.
[107] Ds B 1978:6 s 78.

regeln trätt ikraft. Sedan RR slagit fast efter vilka principer generalklausulen skall tillämpas i olika situationer ökar förutsebarheten. Erfarenheterna från utländsk rätt — exempelvis finsk skatterätt — pekar på att en skatteflyktsklausul mycket väl kan uppfylla normala rättssäkerhetsgarantier även om den som i finsk skatterätt (56 § beskattningslagen) har en betydligt vagare utformning än i departementsförslaget.[108] Det utbyggda förhandsbeskedsinstitutet kommer, om det utnyttjas på rätt sätt, att kunna bidra till att skatteflyktsklausulens tillämpningsområde relativt snabbt kommer att bli klarlagt i stora drag, om förhandsbeskeden publiceras utan tidsutdräkt och ges en någorlunda principiell utformning.[109] I de situationer, där det är tveksamt om klausulen blir tillämplig eller ej, bör de skattskyldiga vara medvetna om att de ingår rättshandlingarna på egen risk, om de inte söker förhandsbesked. Det framgår både av betänkandet och av departementspromemorian att denna allmänpreventiva effekt är ett viktigt syfte med lagförslagen.[110]

I departementsförslaget betonar man att tillämpningen av skatteflyktsklausulen kan få kännbara ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige t ex p g a att han var bunden gentemot sina medkontrahenter. Man kan därför inte bortse från de civilrättsliga verkningarna av den skattskyldiges transaktioner. I departementspromemorian menar man att man i dessa fall kan ta hänsyn till detta och bestämma taxeringen till skäligt belopp.[111] Man anser att det inte är nödvändigt med särskilda regler för att tillvarata medpartens intressen i skatteflyktsfallen, men att det i viss utsträckning kan tas sådana hänsyn inom ramen för den skälighetsprövning som 3 § ger utrymme för.[112]

[108] Se ovan s 48 f.

[109] Jfr ovan s 74 f. Jfr även Ds B 1978:6 s 101 ff. Några remissinstanser (bl a Näringslivets skattedelegation) föreslog att de skattskyldiga skulle ha möjlighet att låta rättshandlingarna återgå om det sedermera visade sig att skatteflyktsklausulen blev tillämplig. Ett sådant system finns bl a i Norge. Se ovan s 54. I departementsförslaget avvisar man dock denna möjlighet med följande motivering: "Klausulen tar främst sikte på sådana fall där de skattskyldiga och deras medhjälpare på olika sätt genom konstlade arrangemang har försökt uppnå av lagstiftaren inte avsedda skattelättnader. En tillämpning av klausulen lär i dessa fall inte komma som någon överraskning. I mer tveksamma fall finns alltid möjligheten att begära förhandsbesked. Av dessa skäl är det knappast påkallat att införa en rätt till återgång. En sådan ordning skulle dessutom kunna få den olämpliga konsekvensen att den till stor del eliminerade skatteflyktsklausulens allmänpreventiva effekt och öppnade möjligheter till ren spekulation. En skattskyldig skulle utan risk kunna ge sig in på en skatteflyktstransaktion i medvetande om att transaktionen sedermera, om den upptäcks och innebörden klarläggs av beskattningsmyndigheterna, kan återkallas med befriande verkan." Ds B 1978:6 s 103 f. Enligt min mening anför departementspromemorians författare goda skäl för att vi kan undvara en sådan återgångsregel.

[110] Se SOU 1975:77 s 53 och Ds B 1978:6 s 70 f.

[111] Ds B 1978:6 s 97.

[112] Ds B 1978:6 s 98.

Invändningarna mot skatteflyktsklausulen ur rättssäkerhetssynpunkt synes vara möjliga att bemästra. I de fall det är osäkert om skatteflyktsklausulen är tillämplig eller ej finns det ingen anledning för samhället att ge de skattskyldiga ytterligare möjligheter att kunna förutse om regeln är tillämplig. Skattedomstolarna och skattemyndigheterna bör inte underlätta för de skattskyldiga och deras medhjälpare att balansera på lagens råmärken. Denna uppfattning synes vara accepterad i de utländska skattesystem, som studerats.[113] De skattskyldiga är väl tillgodosedda i det svenska lagförslaget genom att de har en ovillkorlig rätt att kunna få förhandsbesked, om huruvida skatteflyktsklausulen är tillämplig eller ej. De kan då även gardera sig mot skatteflyktsklausulens ofta kännbara ekonomiska konsekvenser genom att söka förhandsbesked. Den tidigare undersökningen av departementsförslaget pekar dessutom på att generalklausulen sannolikt kommer att få ett relativt smalt tillämpningsområde. Möjligheterna att förutse hur RR kommer att tillämpa skatteflyktsklausulen kommer förmodligen att bli goda.[114]

Sammanfattningsvis kan sägas att man i departementsförslaget avsett att ge skatteflyktsklausulen ett preciserat och relativt inskränkt tillämpningsområde. Frågan är emellertid om inte skatteflyktsklausulen får ett betydligt smalare tillämpningsområde än förslagsställarna tänkt sig. Skatteflyktsregelns tre rekvisit är i departementsförslaget — liksom i betänkandet — dåligt preciserade i motiven och tekniskt sett ofullkomliga. Det kommer sannolikt att leda till att onödiga rättstillämpningsproblem uppstår och att klausulen kommer att tillämpas i mindre utsträckning än man tänkt sig. Man har bl a förbisett att man måste studera såväl den kringgångna som den utnyttjade regelns syften för att kunna utröna om ett förfarande strider mot grunderna för den samlade lagstiftningen. Man föreslår istället att man endast skall studera de kringgångna reglernas syften. Inte heller har man beaktat att de skattskyldiga ofta har ekonomiska och civilrättsliga biavsikter, när de försöker kringgå olika skattebestämmelser, även om skatteförmånerna är en viktig drivfjäder. Det kan därför bli svårt

[113] Se ovan s 23 ff.

[114] Jfr Lindencrona, Kringgående av skattelag s 119, som fortsätter: "Risken ligger snarare i att den skattskyldige kan drabbas av många vedermödor innan han når högsta instans. Från den fiskala sidan kommer man antagligen att känna sig föranlåten att försöka att hävda det allmännas rätt i ett stort antal fall." Jfr Voipio s 53 ff. Enligt min mening är det möjligt att Lindencronas farhågor är befogade.

för skattemyndigheterna att kunna visa med framgång att skattefördelarna i allt väsentligt varit vad den skattskyldige avsett att uppnå.

Rättssäkerhetsaspekterna är emellertid väl tillgodosedda i departementsförslaget. Genom att de skattskyldiga har möjlighet att söka förhandsbesked om huruvida skatteflyktsklausulen är tillämplig eller ej, är det troligt att regeln främst får en allmänpreventiv effekt, dvs avhåller de skattskyldiga från att företa vissa illojala skatteflyktsförsök.

Skatteflyktsklausulen blir sannolikt inte ett effektivt vapen mot skatteflyktsförsök. Jag skall därför i sista avsnittet kortfattat diskutera hur man på bästa sätt skall kunna angripa dessa problem.

4.3 Sammanfattande diskussion om efter vilka principer man bör angripa skatteflyktsproblematiken

En skatteflyktsklausul är inte ett särskilt effektivt vapen mot skatteflyktstransaktioner. En annan lösning vore att införa allmänna tolkningsregler, där man betonar att lagstiftningens samlade syften skall beaktas i större utsträckning än för närvarande. Regeln bör gälla oberoende av om resultatet blir till fördel eller till nackdel för de skattskyldiga.

En tokningsregel av denna typ har man i västtysk skatterätt. Den återfanns fram till den 1.1.1977 i 1 § StAnpG.[115] Bestämmelsen ansågs dock inte ge stöd för analog tillämpning till den skattskyldiges nackdel.[116] I västtysk skatterätt finns det därför även en allmän skatteflyktsklausul.[117] En sådan tolkningsregel löser därför inte de skatteflyktsproblem, som diskuteras här, om den inte utformas på ett sådant sätt att den även ger möjlighet att använda skattereglerna analogt.

I Västtyskland lägger skattedomstolarna större vikt vid skatterättsliga ändamålsöverväganden än i svensk skatterätt. Resultatet är dock beroende på hur domstolarna använder tolkningsprinciperna i praktiken. I Västtyskland har "die wirtschaftliche Be-

[115] Se ovan s 24.
[116] Se ovan s 35 f.
[117] Se ovan s 35 ff.

trachtungsweise" uppfattats på delvis olika sätt av skattedomstolarna genom tiderna trots att bestämmelsen i 1 § StAnpG och dess föregångare haft i stort sett samma lydelse.[118]

De västtyska erfarenheterna pekar på att det vore möjligt att påverka domstolarna att tillämpa skattereglerna utifrån skatterättsliga ändamålssynpunkter i större utsträckning än vad som sker för närvarande genom att införa allmänna tolkningsprinciper i lagstiftningen. Hur resultatet blir beror sannolikt på hur domstolarna väljer att tillämpa tolkningsreglerna i praktiken.

Aarbakke menar att domstolarna är mycket väl skickade att leda kampen mot skatteflykt.[119] Han anser att domarna i sista instans har både kompetens och förmåga att kunna skilja illojala skatteflyktsförsök från lojala skatteanpassningar, även om gränsen måste bli vag. Samtidigt betonar han att man måste beakta andra synpunkter såsom legalitetshänsyn. Skatteflyktsförsök kan endast angripas av domstolarna om en total värdering av situationen talar för en sådan lösning. I ett annat sammanhang har Aarbakke uttalat att civilrättsliga termers kärna har ett självständigt värde vid en skatterättslig bedömning.[120] Detta talar för att Aarbakke menar att man även skall beakta civilrättsliga argument när man bedömer om ett skatteflyktsförsök kan accepteras eller ej.

Det skulle sannolikt innebära en väsentlig förbättring i möjligheterna att komma till rätta med skatteflyktsproblematiken, om RR slog fast på det sätt Aarbakke rekommenderar att skatteflyktsförsök inte kan accepteras. Om tillämpningen blir konsekvent och följer allmänna principer, synes risken vara liten för att en sådan utveckling skulle leda till att praxis blir skönsmässig eller godtycklig.[121] I och med att de skattskyldiga blir medvetna om att vissa typer av illojala transaktioner inte accepteras av skattedomstolarna, kommer de att anpassa sig därefter. Förutsebarheten torde kunna bli acceptabel förutsatt att domstolarnas

[118] Se ovan s 23 ff.
[119] Se ovan s 92 f och Aarbakke s 139 ff.
[120] Aarbakke TfR 1974 s 465.
[121] Helmers har uttalat följande: "Ett inskrivande i skattelagen av en anvisning om analog lagtolkning eller "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" skulle öppna dörrarna för godtycke och omöjliggöra för de skattskyldiga att bedöma de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande." Helmers s 516. Erfarenheterna från västtysk och finsk skatterätt ger dock inte stöd för Heimers' uppfattning. Se ovan s 23 ff och s 45 ff. Helmers farhågor synes därför vara överdrivna.

tillämpningsprinciper framgår klart av deras domskäl. I tveksamma fall borde de skattskyldiga få möjlighet att erhålla förhandsbesked. Domstolarna bör naturligtvis i konsekvensens namn tillämpa samma principer vare sig det är fråga om skatteflyktsförsök eller ej, dvs bedömningen bör ske objektivt. Samtidigt bör man inte tillmäta den skattskyldiges skatteflyktssyfte någon avgörande betydelse som tolkningsargument.[122]

Även om det vore i högsta grad önskvärt att domstolarna följde dessa rekommendationer och accepterade skatteflyktsförsök i mindre utsträckning än vad som gäller för närvarande, måste utvecklingen i första hand ske inom domstolarna själva. Så länge domstolarna håller fast vid nuvarande tillämpningsprinciper, måste man därför överväga andra alternativ för att komma tillrätta med skatteflyktsproblematiken.

Enligt min mening finns det inte några generella lösningar. Man måste använda flera sätt att angripa problemen. Först och främst måste lagstiftningen ges en så noggrann utformning som möjligt. Man bör särskilt beakta att ekonomiskt likartade handlingsalternativ får samma skatterättsliga rättsverkningar.[123] Lagstiftningen kan sedan kompletteras med allmänna tolkningsregler, varigenom man kan lösa de mest materiellt stötande konsekvenserna av skatteflyktstransaktioner och andra förfaranden på ett ur skatterättslig synpunkt ändamålsenligt sätt vare sig den skattskyldige försökt att kringgå skattereglerna eller ej.[124] Man kan då i och för sig tänka sig en typ av skatteflyktsklausul, som då kombineras med föreskrifter om att domstolarna skall använda reglerna analogt i samma utsträckning till den skattskyldiges förmån som till hans nackdel.

Därigenom kommer man en bit på väg när det gäller att komma tillrätta med de problem, som är en konsekvens av att de skattskyldiga försöker att kringgå skattereglerna genom att välja

[122] Det är naturligtvis en fördel om lagstiftaren hjälpte domstolarna en bit på väg genom att införa allmänna tolkningsregler av denna typ. Därigenom ökar de skattskyldigas möjligheter att redan från början kunna inrätta sig efter reglerna. Vilket resultat reglerna medför beror dock fortfarande på hur domstolarna tillämpar dem.

[123] Det faller utanför denna framställning att diskutera hur lagstiftningen närmare bör vara utformad. Se därom t ex Helmers s 509 ff, Lindencrona, Kringgående av skattelag s 120, Lodin, Kringgående av skattelag s 123 ff och Ds B 1978:6 s 63 ff.

[124] Av bl a rättssäkerhetsskäl har skattereglerna ofta ett relativt preciserat tillämpningsområde. Detta underlättar för de skattskyldiga att hitta handlingsalternativ varigenom de försöker kringgå olika skatteregler. Se Ds B 1978:6 s 64 f.

andra rättshandlingar än de kringgångna reglerna är avsedda att tillämpas på. Man måste dock vara medveten om att det antagligen är svårt för att inte säga omöjligt att undvika att våra nuvarande inkomst- och förmögenhetsskattelagar utnyttjas på sätt som inte är avsedda från lagstiftarens sida.

Zusammenfassung

Steuern und Zivilrecht

In dieser Arbeit wird untersucht, wie die Rechtsprechung des schwedischen Obersten Verwaltungsgerichtshofes in Einkommen- und Vermögensteuersachen zivilrechtliche Termini und Ausdrücke versteht, die in der einschlägigen Gesetzgebung vorkommen. Diese Rechtsanwendung analysiere ich dann mit dem Ausgangspunkt in der zivilrechtlichen Begriffsbildung. Ich gehe im übrigen auch auf die Gesetzgebung und Rechtsprechung aus anderen Bereichen des Steuerrechts ein, die für die Darstellung wichtig sind. Beispielsweise behandele ich die Stempelsteuer sowie die Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung.

Kapitel 1 behandelt ausländisches Steuerrecht. Die Hälfte der Darstellung gilt der deutschen Rechtslage. Ich gehe in diesem Abschnitt meiner Arbeit auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Steuerumgehungsvorschrift in § 6 Steueranpassungsgesetz (jetzt § 42 Abgabenordnung) ein. Anschliessend wird die Rechtslage nach dänischem, finnischem und norwegischem Steuerrecht geschildert. Den Abschluss des Kapitels bildet ein kurzer Bericht über französisches und englisches Steuerrecht.

In Kapitel 2 wird die grundsätzliche Frage erörtert, wie man im schwedischen Steuerrecht die zivilrechtliche Terminologie verwenden kann. Im ersten Abschnitt berichte ich über verschiedene allgemeiner gehaltene Bemerkungen in Vorarbeiten zu schwedischen Steuergesetzen zum steuerrechtlichen Verständnis von zivilrechtlichen Termini. Anschliessend gehe ich auf Probleme der Rechtssicherheit ein, die bei der gerichtlichen Anwendung von Steuerrechtsregeln entstehen, in denen Tatbestandselemente mit zivilrechtlichen Termini umschrieben werden. Nach der üblichen

schwedischen Auffassung — wie auch nach Auffassung vieler ausländischer Steuersysteme — soll der Steuerpflichtige die steuerlichen Konsequenzen verschiedener Verhaltensalternativen soweit möglich voraussehen können. Kaum realistisch ist jedoch die Forderung, dass es einem Laien möglich sein solle, sich selbst und unmittelbar Gewissheit über die Frage zu verschaffen, wie die Gerichte seine verschiedenen Verhaltensalternativen in komplizierteren Fällen beurteilen könnten. Ich gehe in meiner Darstellung davon aus, dass gerichtliche Entscheidungen in derartigen Fragen möglichst weitgehend für einen Steuerjuristen vorsehbar sein müssen. In unkomplizierten Fragen, die die Mehrzahl der Steuerpflichtigen betreffen, wird man danach streben müssen, dass auch Laien die steuerlichen Folgen ihrer Transaktionen beurteilen können.

Der nächste Abschnitt gilt dem Verständnis von zivilrechtlichen Termini in zivilrechtlichen Zusammenhängen. Ich zeige in meiner Darstellung, dass mehrere zivilrechtliche Ausdrücke in verschiedenen Situationen unterschiedliche Inhalte haben. Als Beispiel sei die Schenkung erwähnt. Im Zivilrecht besteht insoweit ein einheitlicher Schenkungsbegriff, als bestimmte Tatbestandsvoraussetzungen — Kernvoraussetzungen — bei allen Transaktionen gegeben sein müssen, die in zivilrechtlichen Zusammenhängen als Schenkungen bezeichnet werden. Die genaue Abgrenzung des Schenkungsbegriffes in verschiedenen Situationen ist jedoch von den Funktionen und Zielen der jeweils angewandten Regel abhängig. Das bedeutet, dass es häufig an einem völlig einheitlichen zivilrechtlichen Inhalt fehlt, auf den in verschiedenen steuerrechtlichen Situationen zurückgegriffen werden kann. Meiner Meinung nach muss man von den Kernvoraussetzungen des zivilrechtlichen Terminus' ausgehen und die Bedeutung im einzelnen je nach den Zielen und Funktionen der verschiedenen Steuerrechtsregeln variieren. Man gelangt dann zu einer prinzipiell gleichen Anwendung von zivilrechtlichen Termini wie im Zivilrecht.

In Kapitel 3 untersuche ich die schwedische Steuerrechtsprechung. Zuerst werden Scheintransaktionen behandelt. Es zeigt sich, dass der Begriff des Scheingeschäfts im Steuerrecht grundsätzlich ebenso verstanden wird wie im Zivilrecht. Dann analysiere ich, wie der Oberste Verwaltungsgerichtshof Steuerumge-

hungstransaktionen beurteilt. Die Rechtsprechung zeigt, dass der Gerichtshof grundsätzlich der Ansicht ist, dass Rechtsgeschäfte als solche zu akzeptieren sind – als steuerrechtlich richtig bezeichnet gelten –, wenn sie gültig und schuldrechtlich bindend sind. War ein Rechtsgeschäft offenbar konstruiert und fehlte es an wirtschaftlichen, steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Gründen für eine Anerkennung der Transaktion im Rahmen einer steuerlichen Beurteilung, ist der Oberste Verwaltungsgerichtshof jedoch in bestimmten Fällen zu dem Ergebnis gekommen, dass die zu beurteilende Transaktion steuerrechtlich falsch bezeichnet worden sei und dass sie nach ihrem steuerrechtlichen Inhalt beurteilt werden müsse. In Fällen, in denen Steuerpflichtige versucht hatten, Steuerrechtsvorschriften durch eine Kette von Rechtsgeschäften zu umgehen, hat der Oberste Gerichtshof entschieden, dass das Verfahren nicht als Gesamtheit zu beurteilen sei, sondern dass jedes Glied der Kette für sich betrachtet werden müsse. Könne jedes Glied bei einer steuerrechtlichen Beurteilung anerkannt werden, sei auch die ganze Transaktionenkette anzuerkennen. Aus der Rechtsprechung ergibt sich weiter, dass der Umgehungsabsicht des Steuerpflichtigen als Auslegungsgesichtspunkt kein entscheidendes Gewicht beigelegt wird. Anscheinend beurteilt der Oberste Gerichtshof Transaktionen unabhängig davon, ob das Ergebnis im Einzelfall für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist oder nicht.

Anschliessend werden verschiedene Schenkungsgeschäfte behandelt, und zwar gemischte Schenkungen und Geschäfte mit Schuldversprechen an Kinder, die mit begünstigender Absicht gegeben werden. Es ergibt sich als zweckmässigste Lösung, die steuerrechtliche Grenze zwischen vorteilhaften und nachteiligen Geschäften je nach den Funktionen der verschiedenen Regeln zu ziehen. Die hier vorgeschlagenen Lösungen sind im Hinblick auf Rechtssicherheitserwägungen annehmbar.

Der folgende Abschnitt gilt Besteuerungsfragen im Zusammenhang mit Grundstücksveräusserungen. Nach der Rechtsprechung des Obersten Verwaltungsgerichtshofes ist der Käufer (und nicht mehr der Verkäufer) von dem Zeitpunkt an steuerpflichtig für das Grundstück als Vermögensgegenstand und für die laufenden Einkünfte aus dem Grundstück, an dem das zivilrechtliche Eigentum vom Verkäufer auf den Käufer übergeht.

Zumindest die moderne zivilrechtliche Lehre gibt jedoch keinen festen Zeitpunkt an, an dem das Eigentum übergeht. Sie spricht statt dessen davon, dass die verschiedenen Rechte und Pflichten aus dem Eigentum zu verschiedenen Zeitpunkten nach und nach vom Verkäufer auf den Käufer übergehen. Während der Zeit des Übergangs knüpft das Zivilrecht unterschiedliche Rechtswirkungen an verschiedene Zeitpunkte, und zwar auf Grund von Erwägungen über den Zweck der Anwendung der jeweiligen Rechtsregel. Die begriffsjuristisch ausgerichtete Betrachtungsweise des Obersten Verwaltungsgerichtshofes — dass der Käufer steuerpflichtig werde, wenn das Eigentum auf ihn übergehe — führt hin und wieder zu weniger zufriedenstellenden materiellen Ergebnissen, die schlecht mit Ziel und Zweck der einzelnen Regeln vereinbar sind. Bei der laufenden Grundstücksbesteuerung wird der Käufer gewöhnlich steuerpflichtig, wenn der Veräusserungsvertrag geschlossen wird, obwohl der Käufer üblicherweise erst mit der körperlichen Besitzübergabe die Nutzungen des Grundstücks übernimmt und die Kosten des Grundstücks zu tragen hat. Sinn und Zweck der Steuerrechtsvorschriften sprechen statt dessen dafür, den Käufer für den Ertrag des Grundstücks erst von der Besitzübergabe an zu besteuern. Diese von mir befürwortete Lösung ist die natürlichste und geht ausserdem mit der zivilrechtlichen Begriffsbildung konform. Bei der Vermögensbesteuerung und auch bei der Besteuerung von Veräusserungsgewinnen ist es am zweckmässigsten, das Grundstück als vom Verkäufer veräussert und vom Käufer erworben zu betrachten, sobald der Kaufvertrag geschlossen ist. Nach der heutigen Rechtsprechung ist der vermögensteuerliche Übergang an den Übergang des Eigentums geknüpft, während bei der Besteuerung von Veräusserungsgewinnen auf den Zeitpunkt abgestellt wird, an dem das Grundstück als "veräussert" gilt.

Im letzten Abschnitt von Kapitel 3 wird untersucht, inwieweit die Begriffe *aktiebolag*, Aktiengesellschaft, *ideell förening*, Verein, *ekonomisk förening*, Genossenschaft, *dödsbo*, Nachlass, *konkursbo*, Konkursmasse, und *stiftelse*, Stiftung, im Steuerrecht denselben Inhalt haben wie im Zivilrecht. Im grossen und ganzen fasst das Steuerrecht diese Subjekte ebenso auf wie das Zivilrecht. Einige bedeutsame Unterschiede bestehen jedoch. Die wichtigsten sind folgende. Die Konkursmasse gilt für die indirekte Be-

steuerung als Steuersubjekt, nicht aber für die Einkommensteuer. In einer wegweisenden Entscheidung aus den fünfziger Jahren scheint der Oberste Verwaltungsgerichtshof gemeint zu haben, dass die Konkursmasse kein Rechtssubjekt darstelle und deshalb nicht als Steuersubjekt betrachtet werden könne. Es ist jedoch behauptet worden, dass hinter diesem Urteil, das von der früheren Rechtsprechung abwich, praktische Gründe gestanden hätten. Es bestehen entscheidende praktische Schwierigkeiten, die Konkursmasse bei der direkten Besteuerung als Steuersubjekt zu behandeln, die wiederum bei der indirekten Besteuerung nicht auftreten. Bei der Einkommen- und Vermögensteuer geht man von einem weiten Begriff der Stiftung aus, der weiter gefasst ist als der Begriff, der den zivilrechtlichen Regeln im Gesetz über die Aufsicht über Stiftungen zu Grunde liegt. Die Steuersubjekte, die in steuerlicher Hinsicht als Stiftungen bezeichnet worden sind, hatten Rechtssubjektivität. In der zivilrechtlichen Lehre ist im übrigen behauptet worden, dass Stiftungen dieses Typs, die nicht unter das Aufsichtsgesetz fallen, Stiftungen im weiteren Sinne seien. Diese "Stiftungen im weiteren Sinne" sind jedoch nur dann als besondere Steuersubjekte besteuert worden, wenn es aus dem einen oder anderen Grund nicht möglich war, die Destinatäre der Stiftung zu besteuern.

Meine Untersuchung der Rechtsprechung zeigt, dass einige zivilrechtliche Termini im Bereich des Zivilrechts keinen einheitlichen Inhalt haben. Zugleich zeigt die Rechtsprechung, dass zivilrechtliche Termini im Steuerrecht hin und wieder variierend aufgefasst werden. Die empfohlene Methode, Ziel und Zweck der jeweiligen Regeln den näheren Inhalt der Termini in verschiedenen Situationen bestimmen zu lassen, soweit die zivilrechtliche Begriffsbildung derartige Lösungen gestattet, erweist sich als fruchtbarer und natürlicher als die Prinzipien, auf die sich die Rechtsprechung des Obersten Verwaltungsgerichtshofes gründet. Beispielsweise kann man leicht begründen, weshalb man einen weiten Stiftungsbegriff braucht, dass die Konkursmasse zwar bei der indirekten, nicht aber bei der direkten Besteuerung ein Steuersubjekt sein muss und dass der Käufer für die laufenden Erträge eines Grundstücks vom Zeitpunkt der Übergabe an besteuert werden muss. Die Begründung ergibt sich daraus, dass diese Lösungen steuerlich die zweckmässigsten sind und zugleich

nicht zu der zivilrechtlichen Begriffsbildung im Widerspruch stehen.

Die empfohlene Betrachtungsweise verlangt jedoch, dass die Gerichte und ganz besonders der Oberste Verwaltungsgerichtshof einschlägige Entscheidungen ausführlicher und klarer begründen, als es gegenwärtig geschieht. Der Oberste Verwaltungsgerichtshof muss in grösserem Umfang als heute üblich Aussagen darüber machen, nach welchen allgemeineren Prinzipien verschiedene zivilrechtliche Termini in Steuerrechtsregeln ausgelegt werden müssen. Meiner Ansicht nach ist die Rechtsprechung des Obersten Verwaltungsgerichtshofes gegenwärtig allzusehr auf den Einzelfall ausgerichtet. Die skizzierte Entwicklung würde zu besserer Vorhersehbarkeit führen und dem Steuerpflichtigen die Erkenntnis nahebringen, dass eine zweckmässige Anwendung zivilrechtlicher Termini im Steuerrecht Vorteile mit sich bringen kann.

In einigen Situationen sprechen starke steuerliche Gründe für ein anderes Verständnis zivilrechtlicher Termini im Bereich des Steuerrechts als im Zivilrecht. Gelegentlich besteht ein Bedürfnis, Steuerrechtsregeln bei Umgehungsversuchen analog anzuwenden. Es kommt auch vor, dass Steuerpflichtige in Unkenntnis der Dinge steuerrechtlich unvorteilhafte Lösungen wählen. In solchen Fällen gibt es oft starke sachliche Gründe, die für eine analoge Anwendung zum Vorteil des Steuerpflichtigen sprechen. In Kapitel 4 untersuche ich, welche Lösungsmöglichkeiten für diese beiden Problemtypen bestehen. Der grösste Teil dieses Kapitels gilt den schwedischen Entwürfen einer allgemeinen Steuerumgehungsvorschrift (siehe Statens offentliga utredningar 1975 Nr. 77 und Departementsstencil Budgetdepartementet 1978 Nr. 6), die jedoch noch nicht zu Gesetzgebungsmassnahmen geführt haben.

Der Entwurf einer allgemeinen Steuerumgehungsvorschrift von 1978 lautet:

> (Gesetz gegen Steuerumgehungen)
>
> § 2
> Die Steuerveranlagung hat nicht auf der Grundlage des von dem Steuerpflichtigen vorgenommenen Rechtsgeschäfts zu geschehen, wenn

1. das Rechtsgeschäft — allein oder in Verbindung mit einem anderen Rechtsgeschäft, an dem der Steuerpflichtige direkt oder indirekt mitwirkt — zu nicht unerheblich niedrigerer Steuer führt als das nächstliegende Rechtsgeschäft, das — abgesehen von dem Steuervorteil — zu einem gleichwertigen wirtschaftlichen Ergebnis geführt hätte,

2. der erwähnte Steuervorteil den Grundlagen der Steuervorschrift oder Steuervorschriften widerspricht, die in Frage kommen würden, falls der Steuerpflichtige statt dessen das nächstliegende Rechtsgeschäft im Sinne der Nr. 1 vorgenommen hätte, und

3. im Hinblick auf die Umstände angenommen werden muss, dass der Steuervorteil ganz überwiegend dasjenige war, was der Steuerpflichtige dadurch erreichen wollte, dass er das Rechtsgeschäft statt des nächstliegenden Rechtsgeschäfts im Sinne der Nr. 1 vorgenommen hat.

§ 3
In den Fällen des § 2 ist die Veranlagung statt dessen auf der Grundlage des nächstliegenden Rechtsgeschäfts vorzunehmen, das — abgesehen von dem Steuervorteil — zu einem gleichwertigen wirtschaftlichen Ergebnis geführt hätte. Ist ein derartiges Verfahren nicht möglich oder führt ein solches Verfahren zu unangemessenen Ergebnissen, ist die Veranlagung auf einen angemessenen Betrag vorzunehmen.

In meiner Arbeit gehe ich hauptsächlich auf die drei Voraussetzungen in § 2 des Entwurfes eines Steuerumgehungsgesetzes ein. Häufig benutzen Steuerpflichtige eine oder mehrere steuerliche Bestimmungen, um eine andere Vorschrift des Steuerrechts zu umgehen. Wenn man in solchen Situationen Ziel und Zweck der Gesetzgebung ermitteln will, muss man nicht nur den Hintergrund der umgangenen, sondern auch den der ausgenutzten Bestimmung untersuchen. Verfolgen die umgangene Regel einerseits und die ausgenutzte Regel andererseits gegensätzliche Ziele, muss man diese gegeneinander abwägen, um zu einer Gesamtbeurteilung der Absichten der Gesetzgebung vorzudringen. Nach der Voraussetzung in § 2 Nr. 2 des Gesetzentwurfes sind jedoch nur die mit den umgangenen Vorschriften verfolgten Absichten beachtlich, und es dürfte die Gefahr drohen, dass die Gesamtintentionen der Gesetzgebung unrichtig verstanden werden.

Meine Darstellung zeigt, dass die Voraussetzung in § 2 Nr. 3 des Gesetzentwurfes zu eng gefasst ist, um als wirksame Waffe

gegen Steuerumgehungen dienen zu können. Häufig ist der Steuervorteil nicht ganz überwiegend dasjenige, was der Steuerpflichtige durch das gewählte Rechtsgeschäft erreichen wollte, sondern oft findet man andere, nicht ganz unwesentliche Nebenabsichten. In solchen Situationen kann die Umgehungsbestimmung keine Anwendung finden. Man wird auch damit rechnen müssen, dass sich die Steuerpflichtigen an dem vermuteten Anwendungsbereich des Gesetzes orientieren und dass die Bestimmungen vornehmlich generalpräventiv wirken werden.

Für mich ergibt sich, dass wahrscheinlich keiner der vorgelegten Entwürfe einer allgemeinen Steuerumgehungsvorschrift eine besonders wirksame Waffe gegen Steuerumgehungen werden dürfte. Unter anderem ergibt sich das daraus, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Umgehungsvorschriften technisch weniger gut formuliert sind. Ausserdem bereitet es Schwierigkeiten, die Steuerumgehung wirksam zu bekämpfen, wenn man — wie im ausländischen Steuerrecht — die zivilrechtliche Vertragsfreiheit anerkennt. Es gibt deshalb eine unbeschränkte Zahl von Möglichkeiten, andere Verhaltensalternativen als jene zu wählen, auf die die umgangenen Regeln zugeschnitten sind. Von der Rechtssicherheit her gesehen dürfte die vorgeschlagene Umgehungsvorschrift — wie im ausländischen Steuerrecht — annehmbar sein. Ein anderer Nachteil der Umgehungsklausel besteht darin, dass zivilrechtliche Rechtsgeschäfte unterschiedlich beurteilt werden, und zwar danach, ob ein Umgehungsversuch vorliegt oder nicht — ein Verfahren, das das schwedische Steuerrecht gegenwärtig im Prinzip nicht kennt.

Meiner Meinung nach gibt es für die Steuerumgehungsprobleme und andere sachlich bedenkliche Konsequenzen der heutigen Rechtsanwendungsprinzipien für den Steuerpflichtigen keine Patentlösung. Vermutlich kann zumindest etwas dadurch erreicht werden, dass man eine allgemeine Steuerumgehungsbestimmung oder eine andere allgemeine Auslegungsregel einführt und verschiedene Umgehungstransaktionen durch Sondergesetzgebung angreift. Zugleich ist natürlich selbstverständlich, dass der Gesetzgeber den Steuerrechtsregeln eine genaue und durchgedachte Form gibt. Schliesslich ist wichtig, dass wirtschaftlich gleichartige Verhaltensalternativen dieselben steuerrechtlichen Konsequenzen haben.

Abstract

This is a doctoral thesis entitled **Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang** (Private Law and Tax Law. A Study of Private Law Terms Used in Tax Law Contexts), written in Swedish by Sture Bergström of the Department of Law of the University of Uppsala.

The thesis treats of various problems created by the use in tax legislation of terms and expressions belonging to the province of private law (**tax law, use of private law terminology**). A great many private law terms have different meanings in different private law contexts. The writer maintains that private law terms, which accordingly are susceptible of varying significations when used in the private law, should, in principle, be regarded in the same way in tax law. By this means private law terms would be used in a similar manner both in tax law and in private law, i.e. as capable of holding varying meanings.

The exposition goes on to explore the practical feasibility of using the approach adumbrated above in the field of tax law. The decided cases of the Supreme Administrative Court (*regeringsrätten*), the highest instance in the Swedish hierarchy of tax law tribunals, are examined as regards certain **tax avoidance transactions** (namely, so-called "Lundin" transactions—avoiding income tax on the accumulated profits of a closely held corporation by selling the shares in the corporation to another entity which itself (because of exemption from taxation or on account of writing down rights) can escape tax on the dividens—and some other types of transaction involving companies with accumulated profits or losses), certain **gift transactions** (sale of land below market prices, the tax treatment of interest payable on indebted-

ness incurred by way of gift) and the **passing of title on the sale of land.** The writer finally discusses the tax case law concerning various **legal entities** and **taxable entities.**

The investigation of the case law demonstrates that the method suggested is practicable and solves various problems of construction at least as well and often better and in a manner more consonant with the aims of the tax law than does the prevalent method of interpretation in the sphere of tax law.

The last chapter of the thesis is devoted to an analysis of the recent proposal of introducing in Sweden a general prohibition on tax avoidance measures (see the official report entitled *Allmän skatteflyktsklausul* (A General Provision on Tax Avoidance), published as SOU 1975:77 and Ds B 1978:6). It is shown that such a general prohibition probably will constitute no effektive weapon at any rate against that type of tax avoidance which is characterised by the taxpayer's adopting a type of transaction recognised by the private law other than the one at which the circumvented rule was aimed. In the writer's opinion no patent medicin can be concocted against the plethora of problems presented by tax avoidance. It is possible, however, to solve some of these problems by means of carefully drafted legislation and by the intervention of the courts.

Citerad litteratur

Tryckta kommittébetänkanden m m

Lagberedningens förslag till jordabalk. Del II. Avlämnat den 31.12.1907 (cit lagberedningen del II).

Förslag till lag om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, lag om avbetalningsköp m m. Angivna den 31 jan 1914 av därtill utsedda kommitterade (cit obligationsrättskommittén).

SOU 1924:53 1921 års kommunalskattekommittés betänkande angående den kommunala beskattningen. Del I.

SOU 1925:27 1923 års taxeringssakkunnigas betänkande angående omorganisation av taxeringsväsendet.

SOU 1926:18 Betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet. 1924 års skatteberedning.

SOU 1931:40 Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m m. Del I. 1928 års bolagsskatteberedning.

SOU 1939:18 Betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt m m. 1938 års arvsskattekommitté.

SOU 1946:79 Betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen samt angående kvarlåtenskapsskatt m m. 1945 års statsskatteberedning.

SOU 1947:38 Lagberedningens förslag till jordabalk. Del I.

SOU 1954:24 Förslag till effektivare taxering. 1950 års skattelagssakkunniga.

SOU 1955:51 Ändrad taxeringsorganisation. 1955 års taxeringssakkunniga.

SOU 1960:24 Lagberedningens förslag till jordabalk m m. Del I.

SOU 1961:37 Stämpel- och expeditionsavgifter. Betänkande med författningsförslag av tillkallad utredningsman.

SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt. 1953 års skatteflyktskommitté.

SOU 1963:55 Reviderat förslag till jordabalk m m avgivet av särskild utredningsman (jordabalksutredningen).

SOU 1964:32 Förtida tillträde, expropriationskostnad m m. Expropriationsutredningens betänkande II.
SOU 1975:53 Beskattning av realisationsvinster. Realisationsvinstkommittén.
SOU 1975:54 Fåmansbolag. Delbetänkande av företagsskatteberedningen.
SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul. Betänkande av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen.
SOU 1977:91 Översyn av skattesystemet. 1972 års skatteutredning.

Stencilerade kommittébetänkanden m m

Promemoria med förslag till lagstiftningsåtgärder genom s k benefika barnreverser m m. Avgiven den 24 mars 1956 av 1953 års skatteflyktskommitté.
Stencil Fi 1969:13 Uppbördsutredningens betänkande III. Skattskyldighet under konkurs.
Ds Fi 1973:7 Promemoria angående fastighetsbegreppet i skatterätten m m. Promemoria upprättad i februari 1973 inom finansdepartementet.
Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt. Promemoria upprättad inom budgetdepartementet.

Övrig litteratur

Åberopas endast ett arbete av en författare citeras detta normalt endast med författarnamnet. Tidskriftsartiklar citeras i allmänhet med författarnamnet och tidskriftens namn.

Adlercreutz, A. Arbetstagarbegreppet. Om arbetstagarförhållandet och därtill hörande gränsdragningsfrågor i svensk civil- och socialrätt. Lund 1964.
Anclow, P. Till frågan om äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods. SN 1968 s 211 ff.
Andersen, E. Utlåtande ingivet i målet RÅ 1953 ref 10.
Andersson, E. Kommentar till beskattningslagen. Helsingfors 1967. (cit Andersson).
— — Inledning till skatterätten. 2 uppl. Helsingfors 1975. (cit Andersson, Inledning till skatterätten).
— — En utvecklingslinje inom skatterätten. Tidskrift utgiven av juridiska föreningen i Finland 1963 s 65 ff.
Ball, K. Steuerrecht und Privatrecht. Mannheim 1924.

Bates, J G H Engelsk nationalrapport till 19 IFA-kongressen 1965. Cahiers de droit fiscal international del I s 271 ff. London 1965.

Becker, E Die Reichabgabenordnung. 7 uppl. Berlin 1930. (cit Becker).

— — Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluss auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung ausbetrachtet. Cahiers de droit fiscal international 1939 del II s 1 ff. Basel 1939. (cit Becker, Cahiers de droit fiscal international 1939 del II).

Beckman, N och Höglund, O Svensk familjerättspraxis. 6 uppl. Lund 1977. (cit Beckman—Höglund).

Beckman, N Rättspraxis om besittning. Festskrift till Nial s 73 ff. Stockholm 1966. (cit Beckman, Rättspraxis om besittning).

Bengtsson, B Om gåvobegreppet i civilrätten. SvJT 1962 s 689 ff. (cit Bengtsson).

Bergmark, L Skatterättsliga synpunkter på vinstbolagstransaktioner. Utarbetade av en grupp juridiska och ekonomiska experter kring advokaten Lars Bergmark. SvSkT 1974 s 77 ff.

Bergström, Sture, Bergström, Svante, Eek, H och Lindblom, P H Juridikens termer. 5 uppl. Stockholm 1978. (cit Juridikens termer).

Bergström, Sture Kringgåendeproblemens behandling i rättspraxis och i kontrollhänseende i Sverige. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 93 ff. Stockholm 1976. (cit Bergström, Kringgående av skattelag).

— — Begreppet verklig innebörd i skatterätten. Några reflektioner med anledning av betänkandet om en allmän skatteflyktsklausul. SN 1976 s 139 ff.

Bergström, Svante I vilka fall kan löften återkallas? En skiss. Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland 1973 s 105 ff.

Blencke, H Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen. Annäherung des Steuerrechts an das Zivilrecht. Erlaubtes und Nichterlaubtes. Berlin 1963.

Bramstång, G Förutsättningarna för barnavårdsnämnds ingripande mot asocial ungdom. En studie i socialförvaltningsrättens legalitetsproblem. Lund 1964.

Brandt, H-J Zur Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen. Vorschriften rechtsmethodischen Inhalts in der Reform der Reichabgabenordnung. Der Betriebs-Berater 1970 s 1293 ff.

Bratt, J och Fogelklou, L Skatt på arv och skatt på gåva. Kommentar till 1941 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt. 6 uppl. Stockholm 1975. (cit Bratt—Fogelklou).

Bratt, J Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd. SvSkT 1945 s 94 ff.

— — Till frågan om de blandade fången. Köp resp. gåva. SvSkT 1950 s 307 ff.

— — Nya rättsfall angående gåvotransaktioner. SvSkT 1951 s 176 ff.

— — Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd. SvSkT 1953 s 223 ff.

— — Anmälan av Den svenska arvslotts- och gåvobeskattningen av Gösta Eberstein. SvSkT 1957 s 199 ff.
— — Gåva, köp eller bådadera? Reflexioner kring ett dunkelt rättsfall. SvSkT 1961 s 326 ff.
— — Till frågan om de blandade fången. SvSkT 1962 s 41 ff.
— — Gåva eller köp av fastighet. SN 1964 s 353 ff.
Brockhoff, H Zur wirtschaftlichen Bedeutung des Sachverhalts. Deutsches Steurrecht 1968 s 664 ff.
Bylin, H Till frågan om de blandade fången. SN 1961 s 453 ff.
Castrén, U J Utlåtande ingivet i målet RÅ 1953 ref 10.
Conze, A G Wirtschaftliche Betrachtungsweise, Ordnungsstruktur des Zivilrechts, Milderung von Gesetzeshärten und der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung. Steuer und Wirtschaft 1963 s 222 ff.
Durand, C Les rapports entre les juridictions administrative et judiciaire. Paris 1956.
Eberstein, G Om skatt på arf och gåfva enligt svensk rätt. Uppsala 1915. (cit Eberstein, Om skatt på arf och gåfva).
— — Den svenska arvslotts- och gåvobeskattningen. 2 uppl. Stockholm 1956. (cit Eberstein, Den svenska arvslotts- och gåvobeskattningen).
Eckhoff, T Legalitetsprinsippet. TfR 1963 s 225 ff.
Ekdahl, C Konkursbos beskattning. TSA 1951 s 284 ff.
Ekelöf, P O Rättegång. 2 häftet. 5 uppl. Stockholm 1977. (cit Ekelöf, Rättegång II).
Englund, G Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv. Lund 1960. (cit Englund).
— — Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning. Lund 1962.
— — Beskattning av gåvoutfästelse. SvSkT 1964 s 23 ff.
— — Skentransaktion eller kringgående av skattelag. SvJT 1970 s 397 ff.
— — Beskattning av stiftelser (recension). SvSkT 1973 s 147 ff.
Flume, W Steuerwesen und Rechtsordnung. Festschrift für Rudolf Smend s 59 ff. Göttingen 1952.
Fogelklou, L Bidrag till frågan om äganderättens övergång vid fastighetsköp, bl.a. från arvsskattesynpunkt. SvSkT 1965 s 488 ff.
— — Två avgöranden av Högsta Domstolen i arvsskattemål av frågan om äganderättens övergång vid fastighetsköp. SvSkT 1969 s 1 ff.
Geijer, E, Rosenqvist, E och Sterner, H Skattehandbok del I, 5 uppl. Stockholm 1962. (cit GRS I 5 uppl).
— — Skattehandbok del I, 8 uppl. Stockholm 1977. (cit GRS I).
— — Skattehandbok del II, 4 uppl. Stockholm 1959. (cit GRS II 4 uppl).
Grosskopf, G Beskattning av fåmansbolag. En inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag. Lund 1976. (cit Grosskopf).
— — Kringgående av skattelag. Lagstiftningsåtgärder i Sverige. Nor-

diska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 73 ff. Stockholm 1976. (cit Grosskopf, Kringgående av skattelag).

— — Nya regler för beskattning av fåmansföretag samt för avdrag för löner till företagares make och barn. SvSkT 1976 s 221 ff.

Grönfors, K Bulvanköp av fast egendom. SvJT 1956 s 225 ff.

Gundersen, Fr Fr I legalitetsprinsippets grenseområde. Lov og Rett 1974 s 243 ff.

Hagstedt, J A Om beskattning av stiftelser. Stockholm 1972 (cit Hagstedt).

— — Retroaktiv skattelag. Lund 1975.

Hedfeldt, E Den ändrade skattepraxis om benefika barnreverser. TSA 1957 s 97 ff.

— — De benefika barnreverserna än en gång. TSA 1958 s 130 f.

Hellner, Å En undersökning av avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL. Med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnad och kapitalavbetalning enligt 20 § KL. Lund 1959. (cit Hellner).

— — Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel med särskild hänsyn till omvandling av enskild firma och handelsbolag till aktiebolag. Stockholm 1962. (cit Hellner, Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel).

Helmers, D Kringgående av skattelag. Uppsala 1956.

Hemström, C Uteslutning ur ideell förening. Stockholm 1972.

Herlitz, N Svensk frihet. Stockholm 1943.

Hermanson, W, Sandler, G, Svensson, S V och Wennberg, B Taxeringshandbok. Kommentar till taxeringsförordningen, förvaltningsprocesslagen och lagen om skatterätt och länsrätt m m. Stockholm 1973. (cit Hermanson m fl).

Hessler, H Om stiftelser. Studier över stiftelseinstitutet i svensk rätt. Stockholm 1952. (cit Hessler, Om stiftelser).

— — Allmän sakrätt. Om det förmögenhetsrättsliga tredjemansskyddets principer. Stockholm 1973 (cit Hessler).

Huber-Krebs, H W Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht. Steuer und Wirtschaft 1967 s 473 ff.

Hübschmann, Hepp och Spitaler Kommentar zur Reichabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzungen. 1—6 uppl. Band 4 och 5. Köln 1951—1976. (cit Hübschmann).

Karlgren, H Studier över privaträttens juridiska personer och samfälligheter utan rättspersonlighet. Göteborg 1929. (cit Karlgren, Studier över privaträttens juridiska personer).

— — Ändamålsbestämmelse och stiftelse. Lund 1951. (cit Karlgren).

— — Svensk sakrätt. SvJT 1937 s 383 ff.

— — Anmälan av Nilsson-Stjernquist: Föreningsfirmans funktion. SvJT 1951 s 280 f.

— — Några stiftelserättsliga anteckningar i anslutning till en doktorsavhandling. SvJT 1953 s 339 ff.

— — En bok om bolag. Några radanteckningar. SvJT 1956 s 609 ff.
Kedner, G och Roos, C M Aktiebolagslagen med kommentarer. Del I, Kapitel 1—9. Stockholm 1977. (cit Kedner—Roos).
Kihlberg, N O Handel med vinstmedel — ett genmäle. SvSkT 1974 s 532 ff.
Koch-Nielsen, R "De faktiske økonomiske forhold". Skattepolitisk Oversigt 1975 s 101 ff.
Krafft, L Tre mål i regeringsrätten angående vinstbolagstransaktioner. SvSkT 1975 s 307 ff.
Kruse, H W Steuerrecht. I Allgemeiner Teil. 3 uppl. München 1973.
Kuylenstierna, C W U Skatterätt och privaträtt. Några reflektioner i anslutning till Seve Ljungmans avhandling "Om skattefordran och skatterestitution." FT 1950 s 19 ff.
— — Anmälan av Seve Ljungman: Om skattefordran och skatterestitution. SvSkT 1950 s 117 ff.
— — Anteckningar i anslutning till en doktorsavhandling om periodiskt understöd och underskott. SvSkT 1960 s 117 ff.
Kvisli, K H Innføring i skatteretten. Oslo 1962.
Jägerskiöld, S Om allmän förvaltningsrätt. Anteckningar om metodik och rättsåskådning. Uppsala 1958. (cit Jägerskiöld).
— — Professuren i offentlig rätt — förvaltningsrätt. Juridiska fakulteten i Uppsala s 153 ff. Utgiven med anledning av universitetets 500 års jubileum. Uppsala 1976. (cit Jägerskiöld, Professuren i offentlig rätt — förvaltningsrätt).
Jørgensen, J F Omgåelse af Retsregler. Köpenhamn 1966.
Lagergren, B Äganderättsövergång och realisationsvinstbeskattning. Reflexioner kring några aktuella regeringsrättsprejudikat. SvSkT 1950 s 323 ff.
Lejman, F Om begreppet nyttjanderätt till fast egendom. Uppsala 1944.
Lindblom, P H Processhinder. Om skillnaden mellan formell och materiell rätt i civilprocessen särskilt vid bristande talerätt. Stockholm 1974.
Lindencrona, G Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskattesynvinkel. Stockholm 1974. (cit Lindencrona).
— — Generalrapport angående kringgående av skattelag. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 105 ff. Stockholm 1976. (cit Lindencrona, Kringgående av skattelag).
Littmann, E Eine Wandlung im Steuerrecht: Zunehmende Auseinandersetzung mit dem bürgerlichen Recht in der Einkommen — und Köperschaftsteuer. Finanz — Rundschau — Deutsches Steuerblatt 1961 s 485 ff.
Ljungberg, O Några civilrättsliga och skatterättsliga synpunkter på frågan om betydelsen vid köp av fast egendom av köpekontrakt och köpebrev, då dessa handlingar avse ett och samma fastighetsköp. SvSkT 1964 s 162 ff.
Ljungman, S Om skattefordran och skatterestitution. Uppsala 1947.

Lodin, S-O Koncernbeskattning i USA. Studier i koncernens skatterättsliga behandling. Stockholm 1973. (cit Lodin).
— — Inledning. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 9 f. Stockholm 1976. (cit Lodin, Inledning).
— — Kringgåendelagstiftningen. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 123 ff. Stockholm 1976. (cit Lodin, Kringgående av skattelag).
— — PM ang de blandade fångens skatterättsliga behandling. (Stencil daterad den 8/4 1970, som citeras Lodin, Stencil om de blandade fången).
— — Recension av inkomst och förmögenhet, 1—2 av Carsten Welinder. SN 1971 s 317 ff.
— — Utlåtande ingivet i målet RÅ 1973 ref 58.
Løchen, H Form og realitet i beskatningen. Tanker omkring Kiellanddommen Rt. 1971 s. 264. Lov og Rett 1971 s 433 ff.
Malmström, Å Civilrätt. Under medverkan av Anders Agell och Tore Sigeman. 7 uppl. Lund 1977. (cit Malmström).
— — Till frågan om villkor vid fastighetsköp II. Uppsala 1933. (cit Malmström, Till frågan om villkor vid fastighetsköp).
Marks von Würtemberg, E och Sterzel, F Lagen om skuldebrev jämte dithörande författningar. 3 uppl. Stockholm 1953. (cit Marks von Würtemberg—Sterzel).
Mattsson, N Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag. Lund 1974. (cit Mattsson).
— — Aktiebolagens finansieringsformer. En undersökning av reglerna om realisationsvinst. Lund 1977. (cit Mattsson, Aktiebolagens finansieringsformer).
Morange, G L'interprétation des lois fiscales. Revue de science et de législation financières 1951 s 638 ff.
Mutén, L Inkomst eller kapitalvinst. Inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer. Stockholm 1959. (cit Mutén).
— — Familjebeskattningen. Äkta makars samt föräldrar och barns inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Skattenytts skriftserie 4. Falun 1966. (cit Mutén, Familjebeskattningen).
— — Bolagskostnader och kapitalkostnader. Uppsala 1968.
— — Om sken och verklighet i aktieaffärer. SvSkT 1965 s 331 ff.
Møller, M E Dansk nationalrapport till den 19 IFA-kongressen 1965. Cahiers de droit fiscal international del I s 85 ff. London 1965.
Nial, H Om handelsbolag och enkla bolag. Stockholm 1955.
Nielsen, T Indkomstbeskatning. Band 1 och 2. Köpenhamn 1965 resp 1972.
— — Nationalrapport (Danmark). Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 11 ff. Stockholm 1976 (cit Nielsen, Kringgående av skattelag).
— — Læren om maskeret udbytte på afveje? Juristen 1962 s 402 ff.
— — Beregningsgrundlag og ligningsgrundlag. Bemærkninger om

nogle skatteretlige grundproblemer. TfR 1963 s 347 ff.
Olivecrona, K Konkursrätt. 10 uppl. Lund 1964.
Olsson, O Öppet bolags och kommanditbolags ställning i skattehänseende enligt finländsk rätt. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 2 s 143 ff. Stockholm 1974.
Paulick, H Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuerrechtssprechung. Der Betrieb 1968 s 1867 ff.
Penser, W Gåva eller köp enligt 3 § 3 st stämpelskattelagen (StSkL). Några reflexioner i anledning av ett rättsfall. SN 1975 s 537 ff.
Pinson, B och Gardiner, J Pinson on Revenue Law. 9 uppl. London 1975. (cit Pinson).
Polack, E Skatterettens kilder. Revision og Regnskabsvæsen 1975 s 134 ff.
Ragnemalm, H Extraordinära rättsmedel i förvaltningsprocessen. Stockholm 1973.
Rodhe, K Aktiebolagsrätt. Enligt 1975 års aktiebolag. 9 uppl. Stockholm 1978. (cit Rodhe).
— — Förtäckt vinstutdelning och lån från aktiebolag. 2 uppl. Stockholm 1973. (cit Rodhe, Förtäckt vinstutdelning).
Ross, A Statsretlige studier. Köpenhamn 1959.
Rydin, B Om möjligheten att försätta konkursbo i konkurs. SvJT 1977 s 298 ff.
Salmonson, S Ytterligare något om benefika barnreverser. TSA 1958 s 23 ff.
Sandels, C "Retroaktiva" övertaganden. SN 1972 s 183 ff.
Sandström, K G A Om förmögenhetsskatt samt beskattning av kapital enligt svensk rätt. Stockholm 1945.
— — Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening. Stockholm 1962.
— — Inkomstbeskattningen av villaägare. En redogörelse för beskattning av inkomst av en- och tvåfamiljsfastigheter. Skattenytts skriftserie. Falun 1975. (cit Sandström, Inkomstbeskattningen av villaägare).
— — Om skattelagars tolkning och tillämpning. SvSkT 1952 s 241 ff.
— — De familjerättsliga fången vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Särskilt frågan om äganderättens övergång vid dylika fång. SN 1966 s 145 ff.
— — Äganderättens övergång vid köp av fast egendom. En översikt av de civilrättsliga reglerna samt av de regler, som gälla vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. SN 1967 s 355 ff.
— — Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke och därmed sammanhängande frågor. SN 1969 s 575 ff.
— — Om handelsbolag (kommanditbolag) såsom medel att ernå obehörig skatteförmån samt beskattning därvid. SN 1970 s 369 ff.
Schmidt, F Löntagarrätt, Lund 1978.
Sigeman, T Semesterlagens tjänsteavtalsbegrepp. En metodstudie. Festskrift till Per Olof Ekelöf s 619 ff. Stockholm 1972.

Simon's taxes 3 uppl. del A. London 1970 — 15 februari 1978. (cit Simon).
Spitaler, A Die annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht. Deutsches Steuerrecht 1962 s 29 ff.
Statistisk årsbok för Sverige 1977. Stockholm 1977. (cit Statistisk årsbok 1977).
Sterner, H Uttag av vinstmedel ur aktiebolag i samband med aktiernas försäljning till annat aktiebolag. Skenavtal? SvSkT 1951 s 42 ff.
Sundberg, H G F Allmän förvaltningsrätt. Stockholm 1955.
Sundin, J Om likformighet och rättvisa. SN 1962 s 356 ff.
Themptander, H Konkursbo icke skattskyldigt. SvSkT 1955 s 248 ff.
— — Ytterligare några synpunkter på de s.k. vinst- och förlustbolagstransaktionerna. SvSkT 1976 s 663 ff.
Thiel, R Wirtschaftliche Betrachtungsweise — ja oder nein? Gedenkschrift für Armin Spitaler s 195 ff. Köln 1965.
Thornstedt, H Legalitet och teleologisk metod i straffrätten. Festskrift tillägnad Nils Herlitz s 319 ff. Stockholm 1955.
Tikka, K S Kringgående av skattelag — Finland. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 31 ff. Stockholm 1976.
Tipke, K och Kruse, H W Reichabgabenordnung. Kommentar. 2—5 uppl. Köln—Marienburg 1965—juni 1973. (cit Tipke/Kruse).
Tipke, K Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss. 5 uppl. Köln 1978.
Trotobas, L Finances publiques. Precis Dalloz. 3 uppl. Paris 1969. (cit Trotobas).
— — Les rapports du droit fiscal et du droit privé. Requeil Dalloz (Chronique) 1926 s 29 ff.
Undén, Ö Svensk sakrätt del II. Fast egendom. Förra avdelningen 1 uppl (cit Undén, Svensk sakrätt II:1 första uppl) och 6 uppl. Lund 1936 resp 1969.
— — Svensk sakrätt. Del I. 1 uppl. Lund 1927.
Vahlén, L Avtal och tolkning. 2 tryckningen. Stockholm 1966 (cit Vahlén).
— — Fastighetsköp. Stockholm 1965.
— — Köp av fastighet. Lagfart. 2 uppl. Göteborg 1973.
Wahlgren, G Några reflexioner kring ett rättsfall. SN 1974 s 647 f.
Walin, G Kommentar till ärvdabalken. Del I (1—17 kap). Arv och testamente. 2 uppl. Stockholm 1973. (cit Walin).
— — Förmyndare och gode män. Stockholm 1975.
Welamson, L Konkursrätt. Stockholm 1961. (cit Welamson).
— — Om massafordran i konkurs. SvJT 1952 s 401 ff.
Welinder, C Beskattning av inkomst och förmögenhet del I. 2 uppl. Malmö 1972.
— — Beskattning av inkomst och förmögenhet. Del I och II. 5 uppl. Malmö 1976. (cit Welinder I och II).
— — Anmälan av Hellner: En undersökning om avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL. SvJT 1959 s 591 ff.

— — Om kapitalförluster. SvSkT 1965 s 101 ff.
— — Lagstiftningens anda och mening — något om tillämpning av en generalklausul. SvSkT 1976 s 37 ff.
Wennergren, B Form och verklig innebörd vid tolkningen av skattelag. SN 1965 s 313 ff.
Wernlund, S Gåva eller köp av fastighet. SN 1964 s 157 ff.
Westerlind, P Kommentar till jordabalken. 1—5 kap. Stockholm 1971.
Willgren, K Finlands finansrätt. 2 uppl. Helsingfors 1932.
Voipio, J Inlägg. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 53 ff. Stockholm 1976.
Woldseth, K Problemer i forbindelse med omgåelse av skattelovene ("kringgåendeproblemen"). Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 57 ff. Stockholm 1976.
von Wallis, H Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht. Festschrift für Ottmar Bühler s 249 ff. Köln 1954. (cit von Wallis).
— — Zur Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht. Gedenkschrift für Armin Spitaler. (cit von Wallis, Gedenkschrift für Spitaler).
Zimmer, F Arv og skatt. Særlig om inntektsbeskatning omkring dødsfall. Oslo 1978.
Aarbakke, M Hvorledes bør domstolene stille seg til omgåelseproblemene? Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3. Stockholm 1976. (cit Aarbakke).
— — Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelseproblem. Lov og Rett 1970 s 1 ff.
— — Anm av Jan Anders Hagstedt: Om beskattning av stiftelser. TfR 1974 s 464 ff.

Åberopande svenska rättsfall

RÅ

1913 ref 61 268
1917 fi not 237 268
1923 ref 35 157
1926 ref 5 157
1929 fi not 235 270
1929 fi not 2003 205
1934 fi not 103 245
1935 ref 17 196
1936 ref 11 157
1936 fi not 97 254
1937 ref 51 245, 246
1937 fi not 670 207
1938 fi not 627 157
1938 fi not 827 157, 158, 161
1939 ref 18 199
1941 ref 56 250, 259
1941 fi not 550 100
1942 ref 51 239
1942 fi not 830 271
1942 fi not 965 197
1942 fi not 1146 239
1943 ref 9 157, 158, 161
1943 fi not 712 98
1943 fi not 1037 233
1943 fi not 1093 157, 158
1943 fi not 1242 270
1945 ref 11 103
1945 ref 58 239
1946 ref 11 157
1946 ref 26 157
1947 ref 5 246
1947 ref 47 157, 161
1947 fi not 344 232
1949 fi not 278 99
1950 ref 5 197, 206, 208, 209, 211, 217, 224, 225
1950 ref 33 137, 153, 154, 163
1950 ref 37 137, 153, 154, 163
1950 fi not 626 205
1951 ref 8 105, 108, 113, 118, 137
1951 ref 27 124, 125, 128
1951 ref 30 268
1951 fi not 198 246
1951 fi not 1373 205
1951 fi not 1482 205
1951 fi not 1519 137
1952 fi not 559 137, 154
1952 fi not 708 154
1952 fi not 1288 239
1952 fi not 1341 197
1953 ref 10 69, 70, 105, 108, 111, 121, 124, 139, 140, 142, 279
1953 ref 51 268
1953 fi not 1742 268
1954 ref 32 68
1954 fi not 360 111
1954 fi not 562 137, 154
1954 fi not 865 205
1954 fi not 1057—60 111
1954 fi not 1062—87 111
1954 fi not 1614 239
1955 ref 5 125, 128
1955 ref 16 197, 199
1955 ref 21 250, 255
1955 fi not 571 111
1955 fi not 599 239

1955 fi not 789 111
1955 fi not 986 167
1955 fi not 1009 154
1955 fi not 1180 99
1955 fi not 1459 103
1956 ref 1 126, 127, 130
1956 ref 5 68
1956 ref 11 170
1956 ref 15 126, 127, 128, 130
1956 ref 28 239, 240
1956 fi not 17 205
1956 fi not 550 205
1956 fi not 1210 154
1956 fi not 1247 157, 158
1956 fi not 1289 154
1956 fi not 1604 205
1957 ref 17 167
1957 ref 24 71
1957 fi not 324 154
1957 fi not 1084 136
1957 fi not 2193 154
1958 ref 45 127
1958 ref 56 70, 138, 289
1958 fi not 43 239
1958 fi not 413 205
1958 fi not 1569 207
1958 fi not 1699 127
1958 fi not 1940 136
1959 fi not 278 177
1959 fi not 485 233
1959 fi not 871 154
1959 fi not 918 255
1959 fi not 957 238
1959 fi not 962 167
1959 fi not 1197 268, 269
1960 ref 27 246
1960 fi not 123 157, 158
1960 fi not 794 205
1960 fi not 1811 268
1961 ref 8 251
1961 ref 26 70
1962 ref 2 246
1962 fi not 489 127
1963 ref 12 68
1963 fi not 121 133, 136
1963 fi not 285 233
1963 fi not 775 246
1963 fi not 1330 136
1963 fi not 1342 246
1963 fi not 1536—38 238
1964 ref 18 82
1964 fi not 1297 100
1964 fi not 1496 127
1964 fi not 1567 238
1964 fi not 1656 266
1964 fi not 1711 127
1964 fi not 2037 245
1965 ref 22 232
1965 fi not 239 224
1965 fi not 270 101
1965 fi not 559 154
1965 fi not 1271 134, 136
1965 fi not 2002 246
1966 ref 34 71
1966 fi not 276 133
1966 fi not 441 102
1966 fi not 506 159
1966 fi not 1531—40 127
1966 fi not 1707 224
1967 ref 27 240
1968 ref 59 245
1968 ref 75 71
1968 fi not 504 283, 285, 289
1968 fi not 1119 101
1968 fi not 1441 202
1968 fi not 1729 68
1969 ref 19 232
1969 ref 32 153, 154, 155, 161
1969 ref 57 224
1969 fi not 1649 233
1969 fi not 2031 102
1969 fi not 2032 102
1969 fi not 2166 207
1969 k not 671 200
1970 fi not 37 238
1970 fi not 248 255
1970 fi not 579 127, 130
1970 fi not 1212 158
1970 fi not 1275 71
1971 fi not 728 255
1971 fi not 1653 136, 205
1972 ref 22 223
1972 ref 44 138
1972 fi not 725 167

1972 fi not 831 159
1972 fi not 856 240, 273
1972 fi not 1035 233
1973 ref 35 224
1973 ref 58 253, 258
1973 ref 62 71
1973 ref 95 70, 120
1973 ref 115 71
1973 fi not 85 232
1973 A not 329 120, 122
1974 ref 27 120
1974 ref 104 202
1974 A not 162 208, 224
1974 A not 724 233, 236
1974 A not 850 70
1974 A not 1782 197
1974 A not 2068—69 232
1974 B not 293 165, 169, 286
1975 ref 43 209, 224
1975 ref 54 161, 205
1975 ref 114 71
1976 ref 20 296
1976 ref 28 235
1976 ref 150 197
1976 ref 170 255

RRK och RK

RRK 1972 K 1:15 246
RRK 1976 K 1:37 233
RRK 1976 K 1:56 224
RK 1977 1:44 232

RSvSkT

1956 s 60 (13 okt) 255
1977 s 12 296

RN

1953 2:6 b 257
1954 5:2 a och b 154
1956 1:10 255
1958 3:6 154
1959 3:5 154
1959 4:10 153, 154
1960 3:2 208
1961 II 2:1 252
1962 1:9 161
1963 3:8 154
1965 5:3 158, 161, 162
1968 6:5 198, 203, 205 (Jfr RÅ 1968 fi not 1441)
1969 II 1:8 253

RSV

I 1972 3:1 296
Dt 1974:21 89, 140, 287
Im 1975:5 82

NJA

1937 s 199 150
1939 s 60 150
1939 s 294 150
1942 s 28 180
1942 s 473 231
1942 s 609 78
1945 s 177 249, 250
1947 s 647 231
1948 s 81 146
1948 s 444 186, 188

1948 s 783 146
1951 s 6 107
1951 s 238 250
1954 s 315 244, 245
1954 s 445 241
1955 s 320 132
1955 s 449 90, 102, 117, 187, 199
1955 s 574 241
1957 s 733 244, 248
1958 s 456 143
1959 s 225 146, 153
1963 s 192 242
1965 s 306 134
1966 s 66 90, 102, 117, 242, 248
1966 s 241 258
1966 s 475 107
1967 s 135 148
1967 s 234 102
1967 s 291 245
1967 s 353 102
1968 s 151 148, 154, 155, 170
1968 s 409 148
1968 s 451 193, 195
1968 s 563 102
1969 C not 37 148
1969 C not 462 148
1970 s 263 151
1970 s 290 195, 199
1970 s 469 147
1971 s 68 148
1972 s 263 148, 149, 159
1972 s 506 148
1972 s 512 242
1972 s 573 261
1973 s 341 237, 238
1974 s 333 266
1974 s 695 132
1975 s 45 231
1975 C not 156 242
1975 C not 224 148
1976 s 268 187
1976 s 618 107
1977 s 68 199
HD:s beslut den 27.4.1978 (Ö 22/77) 148
HD:s beslut den 31.5.1978 (T 34/77) 233, 234

RSvJT

1938 s 93 245
1962 s 17 134
1963 s 33 245
1975 s 42 241

AD

1946:1 237
1960:12 237
1963:6 237

Skatterättslig lagstiftning bygger i stor utsträckning på civilrättsliga termer. Inom civilrätten får dessa termer ofta olika innebörd beroende på sammanhanget. Även inom skatterätten skulle man kunna använda civilrättsliga termer på ett motsvarande, för skatterätten anpassat sätt. I denna bok undersöks om civilrättsliga termer kan användas på detta sätt i skatterätten. I vad mån kan civilrättsliga termer uppfattas på ett principiellt annorlunda sätt i skatterätten än i civilrätten?

I framställningen behandlas ingående praxis beträffande olika skatteflyktstransaktioner, blandade fastighetsgåvor, benefika barnreverser, äganderättens övergång vid fastighetsköp och vad som är och vad som inte är rättssubjekt. I sista kapitlet analyseras förslagen till en allmän skatteflyktsklausul i SOU 1975:77 och Ds B 1978:6.

LiberFörlag

ISBN 91-38-04353-X